

20157.21



M

cu

LA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE  
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo

Lucio Napolitano

Andreina Giudicepietro

Paolo Di Marzio

Giulio Maisano

-Presidente-

-Consigliere -

-Consigliere rel.-

-Consigliere-

-Consigliere-

Oggetto:

N.R.G. 15071/2016 R.G.

Cron. 20.254

U.C. -15/4/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n. 15071/2016 R.G proposto da

(omissis) s.a.s. (omissis), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, (omissis), (omissis), rappresentate e difese dagli avv.ti (omissis), elettivamente domiciliate in (omissis) presso l'avv. (omissis);

-ricorrente -

CONTRO

Agenzia delle entrate, in persona del direttore p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici, in Roma, in via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n.11098/23/15, pronunciata in data 13 ottobre 2015, depositata in data 9 dicembre 2015 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 aprile 2021 dal consigliere Andreina Giudicepietro;

RILEVATO CHE:

(omissis) s.a.s. (omissis), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, (omissis) e (omissis) ricorrono con sette motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n.11098/23/15, pronunciata in data 13 ottobre 2015, depositata in data 9 dicembre 2015 e non notificata, che ha accolto l'appello principale dell'ufficio, rigettando quello incidentale delle contribuenti, in controversia avente ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento con cui venivano ripresi a tassazione per l'anno 2007, ai sensi dell'art.39, comma 1, d.P.R. n.600/1973, maggiori ricavi per euro 33.822,00, con conseguenti maggiori imposte per euro 8.541,00.

In particolare, l'avviso di accertamento veniva emesso sulla base del p.v.c. della Guardia di finanzia, con cui venivano contestati alla società, specializzata in organizzazione e preparazione di eventi, congressi, mostre, manifestazioni e spettacoli, maggiori ricavi, relativi a costi indebitamente dedotti per euro 22.231,00 ed alla nota di credito n.3 del 28 novembre 2007 per euro 11.500,00, con cui era stata stornata la fattura n.3 del 15 ottobre 2007, senza alcuna motivazione.

Con la sentenza impugnata, la C.t.r. preliminarmente riteneva che fosse ammissibile il ricorso introduttivo delle contribuenti, che, seppure in maniera sintetica, conteneva tutti i motivi riproposti ed ampliati nelle successive memorie di parte.

La C.t.r. riteneva inoltre fondato il secondo motivo di appello dell'ufficio, rilevando che l'Agenzia delle entrate aveva depositato la disposizione di servizio del direttore provinciale n.1/2011, che confermava le precedenti deleghe di firma attribuite con le disposizioni nn. 1 e 2 /2010, da cui poteva evincersi la prova della sottoscrizione dell'atto impositivo da parte di impiegato della carriera direttiva delegato dal capo dell'ufficio.

Nel merito, la C.t.r. riteneva infondato l'appello incidentale delle contribuenti, in quanto la società non aveva prodotto le prove atte a superare l'indeducibilità dei costi, privi del requisito dell'inerenza, né l'avvenuta riscossione dell'importo della nota di credito di annullamento della fattura.

A seguito del ricorso, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Il ricorso avverso tale decisione è stato fissato per la camera di consiglio del 15 aprile 2021, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il

primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197.

Le parti ricorrenti hanno depositato memoria telematica.

#### CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, e dell'art.132, n.4, cod. proc. civ., in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., deducendo la nullità della sentenza per motivazione apparente.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. avrebbe motivato laconicamente e *per relationem*, con riferimento alla decisione del giudice di prime cure, senza confutare le argomentazioni contenute nelle memorie difensive depositate in primo e secondo grado.

Il motivo è infondato e va rigettato, in quanto la sentenza, sia pure in maniera molto stringata, palesa l'*iter* logico - giuridico posto a base della decisione adottata e consistente nella mancata prova, da parte delle contribuenti, del requisito dell'inerenza, ai fini della deducibilità dei costi, e del motivo dell'annullamento della fattura, dovuto, secondo l'assunto della società, all'avvenuta riscossione del relativo importo solo in un momento successivo.

2. Con il secondo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione dell'art.42, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ.

Secondo la contribuente, la C.t.r. non avrebbe considerato che dalla disposizione di servizio del direttore provinciale n.1/2011, che confermava le precedenti deleghe di firma attribuite con le disposizioni nn. 1 e 2 /2010, risultava che nel maggio 2011 la dott.ssa (omissis) , che aveva sottoscritto l'avviso di accertamento, non rivestiva la funzione di "capo *team* controlli" e quindi non era legittimata alla sottoscrizione, con conseguente nullità dell'avviso di accertamento.

Sul punto, l'Agenzia controricorrente rileva che l'avviso di accertamento era stato sottoscritto dalla dott.ssa (omissis) , che, come risultava dalla documentazione prodotta, era capo *team* controlli ed era stata regolarmente delegata a sottoscrivere l'atto.

Tale ricostruzione trova conferma nell'accertamento in fatto contenuto nella sentenza impugnata, in cui il giudice di appello ritiene che l'ufficio abbia fornito prova della regolare delega al soggetto che ha sottoscritto l'atto impositivo; pertanto, il

motivo di ricorso appare inammissibile, perché contrasta con la valutazione della prova documentale e con l'accertamento in fatto della C.t.r., che non risulta validamente impugnato.

3. Con il terzo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione dell' art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, dell'art.132, n.4, cod. proc. civ., dell'art.3, primo e terzo comma, l. 7 agosto 1990 n.241 e dell'art.7, primo comma, l. 27 luglio 2000 n.212, in relazione all'art.360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.

Secondo le ricorrenti, la C.t.r. ha pretermesso l'esame delle censure relative al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, contenute nella memoria difensiva depositata nel giudizio di primo grado.

Tali censure riguardavano il fatto che l'accertamento richiama il p.v.c. della G.d.F., senza allegarlo, nonché la circostanza che lo stesso p.v.c. faceva espresso riferimento ai controlli di coerenza esterna ed ai questionari inviati ad altre aziende in rapporti con la società sottoposta a verifica, documenti che non erano stati riprodotti, né allegati all'avviso di accertamento.

Il motivo è inammissibile.

Invero, le stesse ricorrenti deducono di aver avanzato le censure solo con la memoria difensiva depositata in primo grado; pertanto, esse sono inammissibili, in quanto evidentemente non specificamente indicate nel ricorso introduttivo del giudizio, riportato integralmente in nota a pag.7 del ricorso in cassazione, nel quale non si fa alcun accenno a vizi di motivazione dell'avviso di accertamento o a carenze documentali.

Come è stato detto, <<nel processo tributario, caratterizzato da una domanda impugnatoria dell'atto del fisco per vizi formali o sostanziali, l'oggetto del giudizio è circoscritto dai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve dedurre specificamente nel ricorso introduttivo di primo grado che può modificare o integrare solo con motivi aggiunti, consentiti, ex art. 24 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella limitata e peculiare ipotesi di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione", mentre la possibilità di depositare documenti, fino a venti giorni prima dalla data di trattazione, e memorie illustrative sino a dieci giorni prima, ha lo scopo di illustrare ed argomentare i motivi di ricorso, senza modificarne il "thema decidendum">> ( Cass. Sez. 5, Sentenza n. 19337 del 22/09/2011; conf. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23326 del 15/10/2013).

Dunque, nel rito tributario, <<il divieto di proporre domande nuove nel corso del

giudizio di primo grado, di cui è espressione l'art. 24 d.lgs. n.546/1992, è in funzione dell'accelerazione del procedimento e, in quanto rispondente ad esigenze di ordine pubblico, esorbita dalla tutela del privato interesse delle parti, sicché la proposizione della nuova domanda non può essere sanata dall'accettazione del contraddittorio ad opera della controparte e la sua inammissibilità è rilevabile anche d'ufficio>> (Cass. n.23123/2009, in motivazione).

Anche di recente, questa Corte ha avuto modo di chiarire che, nel processo tributario, mediante le memorie illustrative (di cui all'art. 32 del d.lgs. n. 546 del 1992), non possono essere proposte domande nuove, ma solo specificate quelle già contenute nel ricorso introduttivo, in ragione della natura impugnatoria del giudizio (vedi Cass. Sez. 5 , Ordinanza n. 1161 del 17/01/2019).

Diverso discorso è quello sull'ammissibilità del ricorso introduttivo, che la C.t.r. ha affermato, ritenendo che l'atto non fosse carente di motivi specifici, in quanto conteneva *in nuce* sinteticamente le successive argomentazioni esplicitate nelle memorie difensive.

Non vi è, quindi, nella sentenza impugnata una valutazione positiva sull'ammissibilità delle censure esplicitate per la prima volta con la memoria illustrativa e relative al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

Comunque, le doglianze nel merito sono anche destituite di fondamento, in quanto, nel caso di specie, l'allegazione degli atti richiamati nell'avviso di accertamento non sarebbe stata necessaria, in quanto l'atto impositivo ne richiamava in motivazione il contenuto essenziale.

Invero, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, <<in tema di avviso di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare al relativo avviso gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità "integrativa" delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 3, comma 3, della l. n. 241 del 1990, sicché detto obbligo riguarda i soli atti che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione, peraltro, di quelli cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva>> (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24417 del 05/10/2018).

4. Con il quarto motivo, le ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione dell'art. 36 d.lgs. 31 dicembre 1992 n.546, dell'art.112 cod. proc. civ. e dell'art.42 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, in relazione all'art.360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.

Secondo le ricorrenti, la C.t.r. avrebbe omesso ogni pronuncia sull'eccezione, introdotta in primo grado e reiterata in appello, relativa alla nullità dell'atto impositivo per l'omissione del contraddittorio preventivo da parte dell'Agenzia delle entrate.

Il motivo, ampiamente ripreso dalla difesa delle ricorrenti con le memorie depositate ai sensi dell'art.380 bis n.1 cod. proc. civ., è in parte inammissibile ed in parte infondato.

Invero, con riferimento alla denuncia di mancata pronuncia sull'eccezione di merito sollevata in sede di appello, va rammentato che non ricorre il vizio di omesso esame di un'eccezione che, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicché il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 cod. proc. civ.), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto di cui sarebbe stato pretermesso l'esame (Cass. 29 luglio 2004, n. 14486).

Per quanto riguarda la dedotta violazione di legge, invece, deve rilevarsi che l'obbligo di contraddittorio preventivo sussiste soltanto per i tributi armonizzati, non anche per quelli non armonizzati, per i quali non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo vincolo generalizzato, sicché esso ricorre soltanto per le ipotesi per le quali risulti specificamente sancito.

L'esistenza di singoli interventi legislativi, che prevedono, a determinate condizioni e per talune fattispecie specificamente individuate, la necessità del contraddittorio preventivo con il contribuente anche nell'ambito dei tributi non armonizzati, conferma indirettamente la volontà del legislatore di limitare tale obbligo alle ipotesi espressamente previste (quali, ad esempio, l'obbligatorietà dell'invito da rivolgere al contribuente al fine di fornire chiarimenti o produrre documenti prima di procedere all'iscrizione a ruolo, di cui all'art. 6 dello Statuto del contribuente, solo se vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione; l'obbligo, previsto dall'art.10 bis comma 6 dello Statuto, di richiedere al contribuente chiarimenti prima di emettere un avviso di accertamento per un'operazione elusiva; l'analogo obbligo previsto in caso di accertamento sintetico, in virtù dell'art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, applicabile solo dal periodo d'imposta 2009).

Il collegio, dunque, intende dar seguito all'orientamento ormai consolidato di

questa Corte, secondo cui <<in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale>> (Cass. Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09/12/2015, con ampia ed esaustiva motivazione sul punto, alla quale si rimanda).

La giurisprudenza di legittimità non registra sentenze dissonanti sulla specifica questione, in quanto questa Corte ha ritenuto che fosse necessario il contraddittorio preventivo solo in tema di "accertamento standardizzato", mediante parametri o studi di settore, per il quale esso costituisce un elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa, al fine di adeguare l'elaborazione statistica alla realtà reddituale del singolo contribuente.

Anche la sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n.19667/2014, peraltro precedente alla citata sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015 citata, pur enunciando il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente che procederà ad iscrivere l'ipoteca sui beni immobili ai sensi dell'art. 77 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nella formulazione vigente "ratione temporis"), si riferisce al caso particolare della suddetta iscrizione, che comporta effetti particolarmente pregiudizievoli per il contribuente, attesa la natura reale della garanzia.

La sentenza delle Sezioni Unite n. 24823/2015, seguita da molte altre conformi (ex multis, Cass.n.11283/2016; n.1969/2017; n.6219/2018; n.20036/2018; n.27421/2018; n.4752/2021), ha chiarito che, per i tributi armonizzati, l'Amministrazione finanziaria è, invece, gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa.

Tale orientamento appare conforme con la giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui la violazione del contraddittorio endoprocedimentale rende annullabile il provvedimento adottato dall'amministrazione finanziaria, solo se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe portato ad un risultato diverso (Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130-13, Kamino).

Pertanto, nel caso di specie, la doglianza è infondata, in quanto l'accertamento non rientra nelle ipotesi per le quali è previsto uno specifico obbligo di contraddittorio

preventivo ai fini delle imposte dirette, nè le contribuenti, ai fini dell'Iva, hanno evidenziato nel ricorso le concrete difese che non hanno potuto svolgere e le prove che non hanno potuto fornire a causa della mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, superando la cd. prova di resistenza.

5. Con il quinto motivo, le ricorrenti denunciano la violazione dell'art.360, primo comma, n.5, cod. proc. civ., in relazione all'art.39 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, l'omesso esame di un punto decisivo oggetto di discussione tra le parti e la nullità della sentenza.

Secondo le ricorrenti la C.t.r. non avrebbe valutato una serie di circostanze di fatto, analiticamente indicate in ricorso con i relativi documenti di riferimento, che avrebbero dimostrato sia l'inerenza dei costi, sia i motivi dello storno della fattura.

Il motivo è fondato e va accolto.

Nella fattispecie trova applicazione *ratione temporis* ( ai sensi dell'art. 54 , co. 3 d.l. 83/2012) il nuovo testo dell'art. 360, primo comma, nr. 5 cod. proc. civ. in quanto la sentenza impugnata è stata pubblicata in data successiva al 10 settembre 2012, sicchè il vizio della motivazione è deducibile soltanto in termini di <<omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti>>.

Come chiarito dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass. S.U. 22.9.2014 nr 19881 ; Cass. S.U. 7.4.2014 nr. 8053) la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 83/ 2012 deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; è pertanto denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Nel caso di specie, la C.t.r. si è limitata a rilevare che le contribuenti non avevano fornito la dimostrazione dell'inerenza dei costi contestati e del motivo dello storno della fattura a credito, ma non chiarisce in alcun modo per quali ragioni non siano fondate le numerose giustificazioni fornite dalle ricorrenti.

Questa Corte, ai fini del giudizio di bilanciamento funzionale al riconoscimento della protezione umanitaria, ha affermato il principio di carattere generale secondo cui il giudice del merito non può limitarsi a valutazioni solo generiche, ovvero omettere di esaminare la documentazione prodotta a sostegno delle tesi difensive e di individuare



le specifiche fonti informative da cui vengono tratte le conclusioni assunte, incorrendo altrimenti la pronuncia nel vizio di motivazione apparente (cfr. Cass. Sez. 3, Ordinanza n. 22528 del 16/10/2020).

Inoltre, si è anche detto che <<è suscettibile di determinare vizio di motivazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. la pretermissione da parte del giudice del fatto secondario, allegato in funzione di contestazione dell'esistenza storica del fatto principale dedotto dall'attore>> (Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 459 del 13/01/2021).

Nel caso di specie, l'avviso di accertamento impugnato trova origine in un accertamento di tipo analitico contabile ex art. 39 comma 1 lett. d) d.P.R. n.600/1973, basato su recupero di costi ritenuti non inerenti e ricavi non dichiarati.

Con l'atto impositivo l'ufficio rilevava che la società non aveva dichiarato elementi positivi di reddito, corrispondenti ad una prestazione di servizio resa per un imponibile di euro 11.500,00 oltre IVA al 20% pari ad euro 2.300,00, relativa all'organizzazione e catering per un congresso tenutosi dall'8 al 10 ottobre 2007, stornando l'intero importo con successiva nota di credito n. 3 del 28.11.2007, senza fornire alcuna giustificazione.

Inoltre, nell'avviso di accertamento si contestava anche che la società aveva indebitamente dedotto il costo di euro 22.321,84 nonché detratto l'IVA al 20% di euro 4.465,00 , per operazioni non inerenti l'attività d'impresa ( costi per utenza telefonica intestata alla soc. (omissis) ma erogati in luogo estraneo ai locali dichiarati dalla società; acquisto di mobili per uso non specificato per un imponibile pari ad euro 18.150,00 a parere dei verbalizzanti riconducibile ad un utilizzo privato e non aziendale; acquisto di capi di abbigliamento ad uso personale effettuato presso Prada Store s.r.l. per un imponibile di euro 2.167,50).

Il giudice di appello, rilevando correttamente che gravava sulle contribuenti l'onere della prova sull'inerenza dei costi portati in deduzione e sui motivi di annullamento della fattura a credito, ha ritenuto che tale dimostrazione non fosse stata fornita, senza in alcun modo spiegare perché le giustificazioni fornite non fossero idonee a tanto.

La sentenza, pertanto, è elusiva del *tema probandum* e del *tema decidendum* di merito, incorre nel vizio di una motivazione meramente apparente, laddove il ricorso, molto puntiglioso nel merito, riferisce di rilievi e documenti che, a prescindere dalla loro fondatezza, che andrà valutata in sede di rinvio, la C.t.r. ha trascurato del tutto.

La C.t.r. ha rigettato l'appello incidentale condizionato della contribuente sul merito delle riprese fiscali rinviando, in sostanza, alla decisione della C.t.p., che, per

quanto riportato nella stessa sentenza impugnata, sul punto si era limitata ad un esame incidentale, avendo annullato l'avviso di accertamento per la mancata sottoscrizione dell'atto da parte del direttore dell'Ufficio.

Pertanto il motivo va accolto, con rinvio alla C.t.r. della Campania in diversa composizione per nuovo esame.

6. Con il sesto motivo, le ricorrenti denunciano l'illegittimità costituzionale dell'art.360, primo comma, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. in l. n. 134 del 2012, nell'interpretazione fornita dalle Sezioni Unite di questa Corte.

Il motivo è evidentemente assorbito nell'accoglimento del precedente.

Solo incidentalmente, deve rilevarsi che l'art.360, primo comma, cod. proc. civ., riformulato dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. in l. n. 134 del 2012, nell'interpretazione fornita dalle Sezioni Unite di questa Corte, non presenta profili d'incostituzionalità, in quanto non lede i diritti costituzionalmente garantiti di parità delle parti, di difesa e del giusto processo, ma semplicemente disciplina le modalità per far valere i vizi di motivazione dei provvedimenti impugnati innanzi alla Corte di cassazione, cui è demandato costituzionalmente un sindacato di legittimità delle decisioni dei giudici di merito.

La Corte EDU, inoltre, rammenta che il «diritto a un tribunale», di cui la possibilità di accesso ragionevole costituisce un aspetto fondamentale, non è assoluto e si presta a limitazioni implicitamente ammesse, in particolare per quanto riguarda le condizioni di ammissibilità di un ricorso, in quanto esso richiede per la sua stessa natura una regolamentazione da parte dello Stato, il quale gode a questo proposito di un certo margine di discrezionalità in quanto volta a prevenire ricorsi pretestuosi o, comunque, mal formulati, onde consentire alla Cassazione di svolgere in maniera più efficiente la sua funzione di giudice di legittimità e della nomofilachia (Trevisanato c. Italia , 15 settembre 2016).

7. Con il settimo motivo, le ricorrenti denunciano la violazione dell'art. 40 d.P.R. 29 settembre 1973 n.600, in relazione all'art.360, primo comma, n.5, cod. proc., civ.

Secondo le ricorrenti, il giudice di secondo grado, recependo acriticamente la motivazione della C.t.p. di Napoli, ha affermato che correttamente l'Agenzia delle entrate aveva notificato l'accertamento anche ai soci, (omissis) e (omissis)

(omissis) .

La tesi sarebbe priva di fondamento, in quanto l'art.40 d.P.R. n.600/1973 si riferisce alle sole società di capitali, nei confronti delle quali viene redatto un unico

avviso di accertamento per la società e per i soci, sempre e comunque con riferimento alla società.

La norma non troverebbe applicazione alle società di persone - come il caso in esame - per le quali i soci devono ricevere un provvedimento di natura personale che accerti il maggior imponibile ai fini IRPEF e le conseguenti imposte liquidate.

Il motivo è infondato.

In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dei soci delle stesse, con la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio (cfr. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15116 del 11/06/2018).

Ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917/1986, <<i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili>>.

In virtù della previsione contenuta nell'art. 5 TUIR, non risultando dalla norma la volontà di limitare la particolare tecnica imputativa ai soli redditi dichiarati e non anche a quelli accertati ( Cass. SS.UU. 125/90), è ben possibile che l'amministrazione finanziaria contesti con un unico atto di accertamento il maggior reddito delle società e dei soci e, di conseguenza, le imposte rispettivamente evase.

Nel caso di specie, in base ai recuperi effettuati, l'ufficio rideterminava un maggior reddito d'impresa imponibile, un maggior valore della produzione ed un maggior volume di affari, con le conseguenti sanzioni ed interessi.

Dal punto di vista processuale, tale situazione comporta il litisconsorzio necessario tra società e soci, pena la nullità *ab imis* del giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti gli interessati (Cass. SS.UU. 14815/2008).

Legittimamente, pertanto, l'ufficio ha operato ai sensi dell'art. 41 bis DPR 600/73, in presenza di <<... elementi che consentano di stabilire la esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato ...>>.

In effetti, una volta accertato il maggior reddito in capo alla società partecipata, l'ufficio aveva il potere-dovere di determinare il reddito di partecipazione previsto dall'art. 5 T.u.i.r. in capo ai soci, con riferimento alla misura di partecipazione dei singoli soci alla società.

Il principio di trasparenza dettato dall'art. 5 TUIR, infatti, permette di stabilire il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato in capo al socio titolare della quota societaria, imponendo la determinazione automatica del reddito di

partecipazione col solo criterio della quota indicante la misura della partecipazione alla società.

Ne discende, quindi, che il reddito di partecipazione agli utili societari del socio di società di persone, oltre a costituire, ai fini Irpef, reddito proprio del contribuente, viene al medesimo imputato indipendentemente dalla dimostrazione dell'effettiva percezione.

Inoltre, questa Corte ha anche chiarito che il socio <<... è in grado di prendere visione della documentazione in possesso della società, avvalendosi dei suoi poteri di controllo e di consultazione ...>> (cfr. Cassazione n. 7149/2001, n. 6330/2002, n. 8407/2002); pertanto, il rinvio *per relationem*, nella rettifica dei redditi del socio, a quella notificata alla società soddisfa l'obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, giacché, ai sensi dell'articolo 2261 cod. civ. , il medesimo ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, conseguentemente, di prendere visione sia dell'accertamento presupposto sia dei documenti richiamati a suo fondamento, ovvero di rilevarne l'omessa comunicazione.

In conclusione, va accolto il quinto motivo di ricorso, assorbito il sesto e rigettati tutti gli altri.

La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla C.t.r. della Campania, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, assorbito il sesto e rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.t.r. della Campania, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 15 aprile 2021

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 15 LUG. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dott.ssa Isabella Panacchia



Il Presidente  
(Ettore Cirillo)

