



03300/23

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE – T

Oggetto: TRIBUTI -

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Dott. LUCIO NAPOLITANO

- Presidente -

Dott. LUCIO LUCIOTTI

- Consigliere Rel.- CC. 19/10/2022

Dott. ROBERTO SUCCIO

- Consigliere -

R.G.N. 21261/2017
ed altri

Dott.ssa MARIA GIULIA PUTATURO DONATI - Consigliere -

Cron. 3300

VISCIDO DI NOCERA

Dott. ANDREA PENTA

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21261-2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (omissis) l, in persona del
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma,
alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(omissis)

(omissis) rappresentati e difesi, per procura speciale in
calce al controricorso, dall'avv. (omissis), presso il cui
studio legale, sito in (omissis) alla (omissis) sono
elettivamente domiciliati;

- controricorrenti -

e contro

(omissis)

;

- intimati -

avverso la sentenza n. 1604/13/2017 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, Sezione staccata di CATANIA, depositata in data 03/05/2017 e notificata in data 28/06/2017;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 23933-2021 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, alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(om (omissis)

- intimato -

avverso la sentenza n. 3083/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 24618-2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (omissis) l, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(omissis)

;

- intimato -

avverso la sentenza n. 3085/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 24622-2021 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, alla via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) rappresentato e difeso, per procura speciale in calce al controricorso, dall'avv. Vincenzo PELLERITI, presso il cui studio legale, sito in catania, alla via della Facciola, n. 18, è elettivamente domiciliato;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 3082/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 24625-2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (omissis) l, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) ;

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 3088/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 24850-2021 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, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) ;

- *intimato* -

avverso la sentenza n. 3089/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 24860-2021 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, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) rappresentato e difeso, per procura speciale in calce al controricorso, dall'avv. (omissis), presso il cui studio legale, sito in (omissis) alla (omissis) è elettivamente domiciliato;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 3087/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 28165-2021 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, alla via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) (omissis)

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 3086/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

nonché

sul ricorso iscritto al n. 28234-2021 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, alla via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) ;

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 3084/13/2021 della Commissione tributaria regionale della SICILIA, depositata in data 07/04/2021, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 19/10/2022 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI.

Rilevato che:

– a seguito di verifica fiscale condotta dalla G.d.F. nei confronti della s.r.l. (omissis) conclusasi in data (omissis) '2013 con l'emissione del relativo processo verbale di constatazione, emergeva che la stessa, irregolarmente costituita in quanto mai iscritta nel registro delle imprese, nell'anno d'imposta 2008, con il consenso di tutti i soci, aveva ceduto un terreno edificabile omettendo di sottoporre ad IVA la predetta cessione e di dichiarare il corrispettivo ricevuto;

– l'Agenzia delle entrate sulla scorta di tale p.v.c., qualificando la predetta società come società di fatto, non avendo mai acquisito la personalità giuridica per non essere stata iscritta nel registro delle imprese, in data 18/12/2013 emetteva un avviso di accertamento con il quale contestava alla predetta società un maggior reddito d'impresa ed emetteva, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, separati avvisi di accertamento nei confronti dei singoli soci per il maggior reddito di partecipazione nella predetta società, giustificando l'emanazione *ante tempus* degli atti impositivi in ragione dell'imminente decadenza dal potere accertativo;

– l'accertamento societario veniva impugnato da (omissis) (omissis) quale legale rappresentante della società contribuente, Il (omissis) , nonché dal medesimo in proprio e dagli altri soci, (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) la CTP di Catania rigettava il ricorso e l'appello, proposto dalla società e da tutti i soci, veniva accolto dalla CTR della Sicilia, sezione staccata di Catania, che annullava l'atto impositivo per violazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, per essere stato notificato prima dello scadere del termine dilatorio previsto dalla citata disposizione in assenza di ragioni di urgenza che sosteneva non essere ravvisabile nell'imminenza della

decorrenza del termine di decadenza del potere accertativo, come dedotto dall'amministrazione finanziaria;

- avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate ha proposto un primo ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, notificato in data 05/09/2017, cui ha fatto seguito un ulteriore ricorso spedito per la notificazione in data 26/09/2017, di sostanziale identico contenuto, pure affidato ad un unico motivo;

- al ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate hanno replicato i soci (omissis) (omissis), (omissis) (omissis) , (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) restando intimati gli altri;

- i soci (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) impugnavano gli avvisi di accertamento emessi nei loro confronti per i redditi di partecipazione nella predetta società davanti alla CTP di Catania, che, con sentenze di analogo contenuto, emesse alla medesima udienza, rigettava i ricorsi dei predetti soci i quali proponevano appello dinanzi alla CTR della Sicilia, che, in analogo composizione e alla medesima udienza, con le sentenze in epigrafe indicate accoglieva gli appelli annullando gli atti impositivi;

- con separati ricorsi l'Agenzia delle entrate impugnava le predette sentenze proponendo un unico identico motivo nei confronti dei soci (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) mentre nei confronti dei soci (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) proponeva due motivi, tra loro identici, uno dei quali analogo a quello proposto nei confronti degli altri soci sopra indicati;

- replicavano con controricorso soltanto i soli soci (omissis) ed (omissis) i quali, oltre a chiedere il rigetto del ricorso dell'Agenzia delle entrate, deducevano di aver aderito alla definizione agevolata della controversia ai sensi degli artt. 6 e 7 del d.l. n. 119 del 2018, convertito con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018, allegando la copia della domanda presentata e le ricevute di pagamento

dell'importo dovuto ed evidenziando che l'Agenzia delle entrate aveva provveduto allo sgravio del relativo ruolo esattoriale;

- l'Agenzia delle entrate, con istanza depositata in data 14/10/2021, chiedeva la riunione dei suddetti ricorsi a quello proposto nei confronti della società contribuente;

- all'adunanza camerale del 5 luglio 2022 questa Corte emetteva ordinanze interlocutorie (n. 25710/22, n. 25711/22, n. 25712/22, n. n. 25713/22, n. 25714/22, n. 25715/22, n. 25716/22 e n. 25717/22) con cui veniva disposto il rinvio delle cause a nuovo ruolo per la trattazione congiunta di tutti i giudizi con il ricorso pendente nei confronti del socio (omiss (omissis) nei cui confronti andava formulata proposta ex art. 380-bis cod. proc. civ.;

- pertanto, sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 *bis* cod. proc. civ. nei confronti del socio (omissis) e su quelle rinnovate nei confronti della società e degli altri soci, risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

Considerato che:

1. Va preliminarmente disposta la riunione dei procedimenti iscritti al n. 23933/2021, n. 24618/2021, n. 24622/2021, n. 24625/2021, n. 24850/2021, n. 24860/2021, n. 28165/2021 e n. 28234/2021 R.G. di questa Corte a quello iscritto al n. 21261/2017 R.G., per evidenti ragioni di connessione tra quest'ultimo giudizio, avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società Il (omissis) s.r.l., e quelli sopra elencati aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci, nonché per la sussistenza di un litisconsorzio necessario tra società di fatto, com'è qualificabile la società contribuente, non iscritta nel registro delle imprese, ed i suoi soci; litisconsorzio comunque assicurato nei gradi di merito per aver

partecipato al giudizio avverso l'avviso di accertamento societario tutti i soci.

2. Inoltre, alla stregua del principio secondo cui la parte che abbia ritualmente proposto ricorso per Cassazione non può proporre successivi ricorsi, neppure per dedurre altri motivi di censura (circostanza che non ricorre nel caso in esame), anche se il termine di impugnazione non è ancora scaduto, essendosi esaurito con la proposizione del ricorso il diritto di impugnazione (CFR. Cass., Sez. U, n. 12942 del 1992; Cass. n. 3738 del 1995; Cass. n. 2872 del 1997), fatta eccezione per il caso, qui non ricorrente, che il primo ricorso sia viziato ed il successivo miri a sostituire il precedente (cfr. Cass. n. 20751 del 2022, che richiama i precedenti di questa Corte n. 8306 del 2011 e n. 18756 del 2005), va dichiarata l'inammissibilità del secondo ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate con atto spedito a mezzo posta in data 28/06/2017 e notificato in data 04/10/2017, ovvero in data successiva a quello notificato a mezzo PEC in data 05/09/2017.

3. Va conseguentemente dichiarato inammissibile il controricorso proposto congiuntamente dai soci (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) nel giudizio avverso l'avviso di accertamento societario (RG n. 21261/2017) in quanto proposto con riferimento al secondo ricorso per cassazione (come, peraltro, esplicitato nello stesso atto, a pag. 1) con atto notificato in data 13/11/2017, ovvero quando il termine di cui all'art. 372 cod. proc. civ., con riferimento al ricorso per cassazione notificato per primo, in data 05/09/2017, era abbondantemente decorso (perché compiutosi il giorno di lunedì 16/10/2017).

4. Inoltre, preliminarmente, vanno dichiarati estinti i giudizi iscritti al n. 24622/2021 R.G. e n. 24860/2021 R.G.,

vertenti tra l'Agenzia delle entrate e, rispettivamente, i soci
(omissis) (omissis) ; (omissis) (omissis) per intervenuta
definizione agevolata delle controversie ai sensi dell'art. 6,
comma 13, del d.l. n. 119 del 2018, convertito con modificazioni
dalla legge n. 136 del 2018, non risultando essere stato emesso
provvedimento di diniego né presentata istanza di trattazione. Le
spese dei predetti giudizi restano a carico delle parti che le hanno
anticipate.

5. Venendo, quindi, al merito del giudizio iscritto al n.
21261/2017 R.G., la difesa erariale deduce, ai sensi dell'art. 360,
primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa
applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000,
nonché degli artt. 2188, 2193 e 2331 cod. civ. oltre che violazione
e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 nonché
un vizio logico di motivazione, ex art. 360, primo comma, n. 5,
cod. proc. civ., «per avere la CTR circoscritto l'ambito di
applicazione del citato art. 12 comma 7 alla posizione della società
e non, come avrebbe dovuto fare, a quella dei soci veri ed unici
destinatari degli effetti degli atti giuridici compiuti in nome di una
società che, di fatto non si era mai costituita, non essendosi
compiuta l'iscrizione (costitutiva) nel relativo registro delle
imprese».

6. Il motivo è manifestamente infondato e va rigettato.

7. Invero, oltre a quanto risultante dalla sentenza impugnata,
in cui la CTR dà atto della qualificazione, operata dalla G.d.F. in
sede di verifica, della s.r.l. Il (omissis) quale società di persone,
non essendo stata iscritta nel registro delle imprese, è comunque la
stessa ricorrente a sostenere che la predetta società andava
qualificata come società di fatto (ricorso, pag. 9). Ciò posto,
osserva il Collegio che le garanzie previste dallo Statuto del
contribuente si applicano a qualsiasi contribuente, sia essa persona

fisica che giuridica e, in quest'ultimo caso, indipendentemente dal fatto che quest'ultima sia una società regolarmente costituita e registrata o sia una società di fatto, giacché ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del d.P.R. n. 917 del 1986, «ai fini delle imposte dirette», «le società di fatto sono equiparate alle società in nome collettivo o alle società semplici secondo che abbiano o non abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciali». Ne consegue che la distinzione operata dalla difesa erariale non è in alcun modo rilevante ai fini della verifica del rispetto delle garanzie previste dal disposto di cui al comma 7 dell'art. 12 della legge n. 212 del 2000, anche alla stregua del fatto che l'avviso di accertamento era stato emesso nei confronti della società e notificato a (omissis)

(omissis) «nella qualità di rappresentante» della stessa (così a pag. 1 della sentenza impugnata) ed era stato impugnato dal predetto socio, in proprio e nella predetta qualità, nonché da tutti gli altri soci, per far valere, tra le altre ragioni, la violazione del termine dilatorio di cui al citato art. 12.

8. E al riguardo deve precisarsi che non è contestato che alla fattispecie concreta si applicasse la citata disposizione, con conseguente obbligo per l'amministrazione finanziaria di rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni tra la data di consegna o notifica del p.v.c. e quello di emissione dell'avviso di accertamento fondato sui rilievi di quel processo verbale, evidentemente redatto a conclusione di una verifica fiscale condotta nei locali destinati all'esercizio dell'attività.

9. Orbene, nella specie, dato per pacifica la circostanza, ammessa dalla stessa difesa erariale, che nel caso in esame l'avviso di accertamento era stato notificato alla società contribuente, nei cui confronti era stata effettuata la verifica fiscale, senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, ritiene il Collegio di dare

continuità all'insegnamento giurisprudenziale ormai prevalente (v. Cass. Sez. U., n. 24823 del 2015) ed ampiamente illustrato in Cass. n. 701 del 2019, secondo cui, *«In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio».*

10. Pare opportuno ricordare, ancorché sul punto non siano state poste questioni, che «In materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla legge n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa» (Cass. n. 22786 del 2015; conf., ex multis, Cass. n. 5149 del 2016; n. 17202 del 2017, n. 8749 del 2018), come invece avvenuto nel caso di specie in cui l'amministrazione finanziaria, oltre alla imminente scadenza del termine decadenziale del proprio

potere impositivo, non ha indicato alcun fatto concreto che giustificasse l'emissione *ante tempus* dell'atto fiscale.

11. Da quanto detto discendono due conseguenze. La prima consistente nel rigetto del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate nel giudizio iscritto al n. 21261/2017 R.G., da cui discende la conferma della sentenza di appello dichiarativa della nullità dell'avviso di accertamento societario. La seconda, l'annullamento degli avvisi di accertamento successivamente emessi nei confronti dei soci per i redditi di partecipazione nella predetta società. Infatti, dal rilievo che in materia tributaria 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 d.p.r. n. 917 del 1986 e dei soci delle stesse comporta la conseguente automatica imputazione dei maggiori redditi accertati in capo alla società a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, costituendo il primo il necessario presupposto degli altri, discende che l'annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci in ragione del carattere oggettivamente pregiudiziale dello stesso (così in Cass., Sez. U., n. 14815 del 2008, par. 2.9; v. anche Cass. n. 4580 del 2018).

12. Da quanto detto discende, altresì, l'assorbimento del motivo di ricorso proposto dalla difesa erariale nei giudizi relativi all'impugnazione degli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci, con cui è stata dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 295 cod. proc. civ. e 2909 cod. civ. nonché, nei giudizi promossi nei confronti dei soci (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) anche l'omessa ed insufficiente motivazione ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.

13. Con riferimento ai giudizi relativi ai soci da ultimo elencati, la difesa erariale ha proposto un ulteriore motivo di ricorso fondato sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 92 cod. proc. civ., nonché (nel corpo del motivo) l'insufficiente motivazione, sul punto, della sentenza impugnata.

14. Il motivo è manifestamente infondato in quanto la CTR ha correttamente applicato il principio della soccombenza e di ciò ha espressamente dato atto in motivazione.

14. In estrema sintesi, il motivo proposto nel primo ricorso iscritto al n. 21267/2017 R.G. va rigettato, restando assorbiti il primo motivo di tutti i ricorsi connessi e riuniti, proposti nei confronti dei singoli soci, mentre va rigettato il secondo motivo proposto nei ricorsi promossi nei confronti dei soci (omissis) (omissis) (omissis) e (omissis) (rispettivamente RG n. 24618/21, n. 24625/21, n. 24860/21 e n. 24850/21).

15. In mancanza di costituzione dei soci nei ricorsi ad essi relativi e in conseguenza della dichiarazione di inammissibilità del controricorso proposto nel giudizio iscritto al n. 21267/2017 R.G., non deve provvedersi sulle spese processuali.

16. Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass., Sez. 6 - L, Ordinanza n. 1778 del 29/01/2016, Rv. 638714).

P.Q.M.

riuniti i ricorsi, rigetta il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate nel giudizio iscritto al n. 21261/2017 R.G., assorbito il primo motivo di ricorso proposto nei giudizi promossi dall'Agenzia delle entrate nei confronti dei singoli soci e rigettato il secondo

motivo di ricorso proposto nei confronti dei soci (omissis) (omissis)

(omissis) |(omissis) (omissis) ,(omissis) e |(omissis) | (omissis)

dichiara inammissibile il secondo ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate con atto notificato in data 04/10/2017 nonché il controricorso proposto congiuntamente

dai soci (omissis) (omissis), (omissis) (omissis) , (omissis)

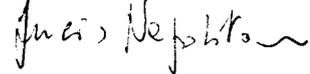
(omissis) e (omissis) (omissis) avverso tale ricorso;

dichiara estinti i giudizi vertenti nei confronti dei soci (omissis), (omissis)

e (omissis) ,(omissis) con spese a carico della parte che le ha anticipate.

Così deciso in Roma il 19/10/2022

Il Presidente
Lucio NAPOLITANO



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

3 FEB 2023



oggi
IL CANCELLIERE
Vincenzo Pio Napolitano Gamberesi