

Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 17/12/2021) 04/01/2022, n. 94

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › *Avviso di accertamento*

INTERVENTO IN CAUSA E LITISCONSORZIO

IMPOSTE E TASSE IN GENERE › *Notificazione degli atti*

Intestazione

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente -

Dott. NAPOLITANO Lucio - Consigliere -

Dott. D'ORAZIO Luigi - Consigliere -

Dott. D'AQUINO Filippo - rel. Consigliere -

Dott. NICASTRO Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17431/2013 R.G. proposto da:

S.O.L.E. SOCIETA' OLEARIA DEL LEVANTE DI BUONPENSIERE ANTONIETTA E COMPAGNI SNC (C.F. (OMISSIS)), in persona del legale rappresentante pro tempore, IMMOBILIARE DEL LEVANTE SNC DI S.M.P. & C. (C.F. (OMISSIS)), in persona del legale rappresentante pro tempore;

ARMANDROLA SRL, (C.F. (OMISSIS)), in persona del legale rappresentante pro tempore, P.L. (C.F. (OMISSIS)), B.A. (C.F.), P.S.M.R. (C.F.), D.P.A.M. (C.F. (OMISSIS)), rappresentati e difesi dall'Avv. Prof. GIUSEPPE MARIA CIPOLLA in virtù di procura speciale per atto Notaio Po.Pa. in (OMISSIS) in data (OMISSIS), Rep. (OMISSIS), elettivamente domiciliati presso il suo studio in Roma, Viale Giuseppe Mazzini, 134;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. (OMISSIS)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, n. 12/09/13, depositata in data 17 gennaio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17 dicembre 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

Svolgimento del processo

CHE:

1. La società contribuente S.O.L.E. - SOCIETA' OLEARIA DEL LEVANTE DI B.A. E COMPAGNI SNC ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2004, sostanzialmente incentrato sul disconoscimento di costi, con il quale - a seguito di PVC, cui avevano fatto seguito osservazioni della società contribuente - veniva rettificato il reddito di impresa e irrogate sanzioni in campo IVA, nonché sanzioni per irregolare tenuta della contabilità. All'atto impositivo di accertamento dei maggiori redditi facevano seguito gli avvisi di accertamento nei confronti dei soci B.A., P.L., IMMOBILIARE DEL LEVANTE SNC, ARMANDROLA SRL per maggior reddito da partecipazione. Ulteriori avvisi venivano emessi a carico di P.S.M.R., D.P.A.M., quali soci della società Immobiliare Del Levante SNC, nonché dei soci di Armandrola SRL, presupponendo la ristretta base di quest'ultima società. I contribuenti sollevavano diverse questioni preliminari e contestavano l'accertamento nel merito.
2. La CTP di Bari ha accolto parzialmente il ricorso in relazione al disconoscimento di alcuni costi.
3. La CTR della Puglia, con sentenza in data 17 gennaio 2013, previa riunione, ha rigettato gli appelli dei contribuenti e ha accolto gli appelli incidentali dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello, quanto all'avviso di accertamento elevato nei confronti della società contribuente - per quanto qui rileva - che l'atto impositivo fosse stato congruamente motivato e garantisse il rispetto del diritto di difesa, ritenendo corretta la motivazione per relationem con rinvio al PVC. Ha, poi, ritenuto fondato l'accertamento nel merito, nonché fondata la presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati, essendo onere dei soci assolvere l'onere della prova contraria di mancata distribuzione degli stessi, onere della prova nella specie non assolto.
4. Hanno proposto ricorso per cassazione i contribuenti affidato a cinque motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui ha resistito l'Ufficio con controricorso.
5. Con istanza in data 5 giugno 2019 il ricorrente P.L. ha presentato domanda di sospensione del giudizio per essersi avvalso della definizione agevolata di cui al [D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6](#) domanda in relazione alla quale l'Ufficio controricorrente ha depositato in data 30 novembre 2019 istanza di estinzione parziale del giudizio. Gli altri ricorrenti hanno, invece, dato atto di non aver più dato seguito alla definizione agevolata.

Motivi della decisione

CHE:

- 1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 4, violazione del [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14](#) e dell'[art. 2909](#) c.c.. Osservano i ricorrenti che nel presente giudizio non sarebbe stato evocato in giudizio uno dei litisconsorti necessari e, in particolare, uno dei soci della società Armandrola SRL, socia della società

contribuente. Osserva parte ricorrente che l'atto impositivo è stato articolato su tre livelli, il primo relativo alla società contribuente S.O.L.E. SNC, il secondo relativo ai soci della stessa (P.S.M.R., B.A., Armandrola SRL e Immobiliare del Levante SNC), il terzo relativo ai soci delle suddette società (D.P.A.M. e P.S.M.R., quali soci di Immobiliare del Levante SNC, nonché i soci di Armandrola SRL). Parte ricorrente incentra le sue doglianze sulla mancata integrazione della partecipazione dei soci di quest'ultima società, rientrando nel terzo livello anche i soci della società Armandrola SRL, evocati a titolo di soci di società di capitali a ristretta base ai fini dell'applicazione della presunzione di distribuzione di utili "in nero". In particolare, i ricorrenti si dolgono della mancata integrazione del contraddittorio in relazione alla socia (della società Armandrola SRL) Immobiliare del Levante SNC, nei cui confronti invocano la violazione del litisconsorzio necessario tra società e soci. Osservano i ricorrenti che, essendo state irrogate sanzioni IRAP, apparirebbe rilevante l'omessa partecipazione al giudizio del suddetto soggetto in tale veste. Osservano, inoltre, i ricorrenti che la società Immobiliare del Levante SNC avrebbe partecipato al giudizio quale socia di S.O.L.E. SNC ma non anche nella qualità di socia di Armandrola SRL. 1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'[art. 112](#) c.p.c., per non essersi la CTR pronunciata sulla censura relativa alla violazione di cui alla [L. n. 212 del 2000](#), [art. 12](#), comma 7, per avere l'Ufficio ignorato le osservazioni presentate in data 5 maggio 2006 all'esito della notificazione del PVC. 1.3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della [L. n. 212 del 2000](#), [art. 12](#), comma 7, e del principio Eurounitario del contraddittorio, per non avere la CTR rilevato la nullità dell'atto impositivo nei confronti della società contribuente S.O.L.E., per non avere l'Ufficio assicurato un contraddittorio sostanziale. Evidenzia parte ricorrente come il contraddittorio endoprocedimentale induca un obbligo di motivazione rafforzata, che richiederebbe una esplicita risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria alle osservazioni di parte contribuente, con particolare riferimento al rinvenimento di un D.D.T. in data 23 aprile 2004 e all'esigenza di uniformare i criteri di valutazione degli acquisti costituenti rateo passivo con quelli impiegati per le rimanenze finali.

1.4. Con il quarto motivo si deduce, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex [art. 112](#) c.p.c., per non essersi la sentenza impugnata pronunciata sulla questione preliminare dell'omessa notificazione dell'avviso di accertamento alla Immobiliare del Levante SNC, nonché sulla questione secondo cui, ove fosse stato ritenuto tempestivo il ricorso proposto dalla socia della società Immobiliare del Levante SNC, in persona di D.P.A.M., si sarebbe verificata la decadenza dal potere impositivo nei confronti della suddetta società per essere la notificazione del ricorso avvenuta nel 2010, trattandosi di annualità di imposta 2004.

1.5. Con il quinto motivo si deduce, in relazione all'[art. 360](#) c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'[art. 2729](#) c.c. e [D.P.R. 29 settembre 1973](#), n. 600, [art. 39](#) nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto sussistente la presunzione di distribuzione degli utili. Evidenziano i ricorrenti di avere censurato la presunzione di distribuzione degli utili in un caso, come quello in esame, in cui non sono stati accertati ricavi non dichiarati, bensì recuperati costi indebitamente dedotti, circostanza insuscettibile di comportare un maggior reddito da distribuire tra i soci.

2. Va preliminarmente dichiarata l'estinzione parziale del giudizio [D.L. 23 ottobre 2018](#), n. 119, ex art. 6, conv. in [L. 17 dicembre 2018](#), n. 136, tra il ricorrente P.L. e l'Agenzia delle Entrate per intervenuta cessazione della materia del contendere. Il suddetto ricorrente ha, difatti, presentato istanza di definizione agevolata a termini del [D.L. n. 119 del 2018](#), [art. 6](#) in relazione alla quale parte controricorrente ha fatto pervenire istanza di estinzione parziale in data 30

novembre 2019, sul presupposto dell'esito regolare della stessa. Le spese tra il suddetto ricorrente e il controricorrente restano, pertanto, a carico delle parti che le hanno anticipate. L'estinzione parziale del giudizio limitatamente al suddetto socio ricorrente consente, in ogni caso, la prosecuzione dell'esame del ricorso proposto dalla società ricorrente e dagli altri contribuenti, essendo ciascun contribuente titolare di una posizione fiscale distinta, in relazione alla quale non si estendono gli effetti relativi al condono presentato da uno dei soci ([Cass., Sez. V, 24 dicembre 2020, n. 29503](#); [Cass., Sez. VI, 15 luglio 2020, n. 15076](#)).

3. Il primo motivo è infondato. Parte ricorrente, in memoria, invoca l'applicazione di un precedente inter partes ([Cass., Sez. V, 23 luglio 2021, n. 21160](#)), con il quale è stata accertata la violazione del litisconsorzio necessario tra società e soci ed è stata disposta la rimessione della causa al primo giudice. Detto precedente appare diverso dal caso di specie, in quanto in quel caso era mancata la partecipazione al giudizio di uno dei soci della società di persone accertata (S.O.L.E. SNC), in particolare la società (socio) Armandrola SRL ("non essendovi stata la partecipazione dell'Armandrola s.r.l.", sent. ult. cit.). Affatto differente appare, invece, il caso di specie, in cui la pretesa omessa partecipazione riguarderebbe uno dei soci della società Armandrola SRL, nella specie l'Immobiliare del Levante SNC, partecipazione invocata in forza della natura di società di capitali a ristretta base partecipativa. Il profilo della dedotta violazione del litisconsorzio va, pertanto, applicato alla posizione rivestita da Armandrola SRL e dai suoi soci. Va ribadito, sotto questo profilo, che secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti di socio di società di capitali, avente ad oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione dei maggiori utili accertati a carico della società partecipata, non sussiste litisconsorzio necessario tra società e soci, sussistendo unicamente il nesso di pregiudizialità-dipendenza tra l'accertamento sociale e quello dei soci ([Cass., Sez. VI, 8 ottobre 2020, n. 21649](#); [Cass., Sez. VI, 28 agosto 2017, n. 20507](#); [Cass., Sez. V, 10 gennaio 2013, n. 426](#); [Cass., Sez. V, 31 gennaio 2011, n. 2214](#)). Il mancato intervento (in astratto) di uno dei soci della società di cui è stata predicata la ristretta base non comporta violazione del [D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14](#).

4. Il secondo e il terzo motivo, i quali possono essere esaminati congiuntamente, sono infondati. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, l'Ufficio non ha l'obbligo di motivare espressamente l'atto impositivo in relazione alle osservazioni formulate dal contribuente in ordine ai rilievi contenuti nel processo verbale di contestazione, non essendovi alcun onere di motivare il dissenso rispetto alle osservazioni del contribuente, nè da tale omesso motivato dissenso consegue la nullità dell'atto impositivo, secondo quanto previsto dalla [L. n. 212 del 2000, art. 12](#), comma 7, ([Cass., Sez. V, 28 settembre 2021, n. 26299](#); [Cass., Sez. V, 1 dicembre 2020, n. 27401](#); [Cass., Sez. V, 23 gennaio 2019, n. 1778](#); [Cass., Sez. VI, 31 marzo 2017, n. 8378](#); [Cass., Sez. V, 20 aprile 2016, n. 7897](#); [Cass., Sez. V, 24 febbraio 2016, n. 3583](#)). 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 e un loro implicito recepimento ([Cass., Sez. V, 3 agosto 2016 n. 16155](#)), 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 (essendo stato accertato il rispetto del diritto di difesa), non arreca 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](#); [Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060](#); [Cass., Sez. VI, 11 aprile 2017, n. 9323](#); [Cass., Sez. VI, 15 aprile 2013, n. 9032](#)). Il Collegio non rinviene ragioni per discostarsi dal suddetto orientamento.

5. Il quarto motivo è infondato. Si osserva come parte ricorrente denunci omessa pronuncia del giudice di appello sia sulla questione secondo cui l'avviso non sarebbe stato notificato "al soggetto cui era rivolto", ossia alla Immobiliare del Levante SNC, sia sulla questione secondo cui l'impugnazione di tale atto da parte della di lei socia, in quanto intervenuto dopo lo spirare del termine decadenziale concesso all'Ufficio, non avrebbe avuto efficacia sanante. In disparte dall'inammissibilità del motivo sotto quest'ultimo profilo - posto che le parti ricorrenti non riferiscono tale tardiva notificazione al momento di spedizione dell'atto impositivo, bensì alla data di ricezione dello stesso (8 gennaio 2010, pag. 5 ricorso), nè censurano lo specifico accertamento compiuto dal giudice di appello ("gli atti accertativi sono stati tempestivamente notificati entro il 31/2/2009") - deve osservarsi come nel caso di specie il giudice abbia proceduto a un rigetto di tutte le questioni preliminari, confermando la statuizione sul punto del giudice di primo grado ("il giudice di primo grado, legittimamente ha ritenuto assorbite le ridondanti e manifestamente infondate eccezioni poste dagli appellanti (...) trattasi di evidenti eccezioni a carattere dilatorio"), così provvedendo implicitamente a rigettare anche tali eccezioni. Secondo, difatti, la giurisprudenza di questa Corte, il giudice non è tenuto ad occuparsi espressamente e singolarmente di ogni allegazione, prospettazione ed argomentazione delle parti, risultando necessario e sufficiente, in base all'[art. 132 c.p.c.](#), n. 4, che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti, le tesi e i rilievi che, seppure non espressamente esaminati, siano incompatibili con la soluzione adottata e con l'iter argomentativo seguito. Ne consegue che il vizio di omessa pronuncia - configurabile allorchè risulti completamente omesso il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto - non ricorre nel caso in cui, seppure manchi una specifica argomentazione, la decisione adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte ne comporti il rigetto (Cass., Sez. H, 25 giugno 2020, n. 12652); sicchè la valutazione nel merito dei motivi di gravame comporta il rigetto implicito delle eccezioni preliminari, senza che ricorra il vizio di omessa pronuncia, trattandosi di rigetto implicito (Cass., Sez. V, 30 novembre 2021, n. 37441; Cass., Sez. VI, 23 novembre 2021, n. 36080; Cass., 30 settembre 2020, n. 20849; Cass., Cass., Sez. V, 6 dicembre 2017, n. 29191).

6. Il quinto motivo è infondato. La sottrazione agli effetti della presunzione dell'operatività della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, conseguiti e non dichiarati da una società a ristretta base partecipativa, richiede che il socio assolva all'onere della prova contraria del fatto che gli stessi siano stati accantonati o reinvestiti (Cass., Sez. V, 11 agosto 2020, n. 16913; Cass., Sez. VI, Sez. 6 - 5, 24 gennaio 2019, n. 1947; Cass., Sez. V, 22 novembre 2017, n. 27778; Cass., Sez. V, 2 marzo 2011, n. 5076). In caso contrario, la maggior redditività della società, che consegue a maggiori utili accertati (come, peraltro, avvenuto in parte nel presente giudizio, come parte ricorrente stessa osserva: pag. 7 ricorso), ovvero al disconoscimento di costi, si ripercuote sui soci in virtù dell'applicazione della suddetta presunzione di redistribuzione degli utili (Cass., Sez. V, 19 dicembre 2019, n. 33976). La sentenza impugnata ha fatto, pertanto, corretta applicazione dei suindicati principi.

7. Il ricorso proposto dalle parti processuali ulteriori rispetto a P.L. va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza, liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

P.Q.M.

Dichiara l'estinzione parziale del giudizio nei confronti di P.L., per cessazione della materia del contendere, dando atto che le spese restano a carico delle parti che le hanno anticipate; rigetta gli ulteriori ricorsi; condanna gli ulteriori

ricorrenti al pagamento in favore del controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 12.000,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico delle ulteriori parti ricorrenti, ai sensi del [D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13](#), comma 1-quater, inserito dalla [L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1](#), comma 17, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 17 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 4 gennaio 2022