Sentenza del 02/02/2021 n. 2224 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.L'Agenzia delle Entrate emetteva un avviso di accertamento nei confronti della (---) s.a.s., ora (---) s.p.a., per l'anno 2003, ai fini Irpef ((---)), Iva ed Irap, per la somma di Euro 1.422.339,46, con maggior reddito Irpef da imputare ai soci, per il principio di trasparenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 in relazione a costi ritenuti indeducibili per l'acquisto di n. 60.700 copie di un opuscolo informativo in data 13-3-2003 da una societa' estera ((---)) con sede in (---), al prezzo di Euro 1.214.000,00.

Soci della (---) s.a.s. erano la (---) s.r.l., per il 90%, la (---) s.a.s. per il 9%, (---) per lo 0,49% e (---) per lo 0,51 h.

1.1.Poiche' la (---) s.r.l. era societa' a ristretta partecipazione, i suoi maggiori redditi venivano imputati ai soci della stessa, e quindi, alla (---) s.a.s., socia al 40%, ed a (---), socio al 60%, con emissione dei relativi avvisi di accertamento nei loro confronti.

1.2.Soci della (---) s.a.s. erano, poi, (---) nella misura del 51% e (---) nella misura del 49%.

2.Tutte le societa' ed i soci venivano colpiti da avvisi di accertamento, alcuni per il principio di trasparenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 (i soci della societa' di persone (---) s.a.s.) ed altri per la presunzione di distribuzione di utili extracontabili nelle societa' a ristretta partecipazione (i soci della (---) s.r.l.).

3.La Commissione tributaria provinciale accoglieva i ricorsi dei contribuenti.

4.La Commissione Tributaria Regionale della Campania (sezione 33), pur non riunendo i giudizi, li trattava tutti, con eccezione del procedimento relativo a (---), in relazione alla sua partecipazione per il 60% della (---) s.r.l. (n. 29059/2014 nel giudizio di Cassazione), societa' a ristretta base, all'udienza del 31-1-2012 dinanzi al medesimo collegio, accogliendo tutti gli appelli proposti dalla Agenzia delle Entrate.

5.Nel giudizio di appello relativo alla posizione di (---) (proc. n. 29059/14 in Cassazione) veniva, invece, rigettato l'appello della Agenzia delle Entrate.

6.11 giudice di appello nel procedimento relativo alla (---) s.a.s. (procedimento 23546/14 in cassazione), accogliendo il gravame della Agenzia delle Entrate rilevava che non vi era "alcun nesso di causalita'" tra gli opuscoli acquistati e la specifica attivita' svolta dalla societa', anche per l'antieconomicita' della condotta della contribuente, che aveva pagato, peraltro, solo una piccola parte del prezzo concordato, configurando la sua condotta un "chiaro intento elusivo".

Neppure l'aumento dei ricavi negli anni poteva superare l'irragionevolezza della condotta della contribuente.

7.11 giudice di appello (sezione 33 della CTR) nel procedimento relativo alla (---) s.a.s., socia di (---) s.a.s. per il 9% e socia al 40% di (---) s.r.l., a sua volta socia al 90% di (---) s.a.s. (procedimento n. 23552/14 in cassazione), in ordine all'avviso di accertamento n. (---), accoglieva l'appello dell'Ufficio, in quanto la CTR della Campania (sezione 33), con "sentenza resa nella medesima udienza" aveva accolto l'appello della Agenzia per l'accertamento ricevuto da (---) s.a.s., con imputazione alla socia dei redditi della societa' per il principio di trasparenza, Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 5.

8.Il giudice di appello (sezione 33 della CTR) nel procedimento relativo alla (---) s.r.l. (proc. n. 23557 in cassazione), socia al 90% della (---) s..a.s., oltre che relativo ai soci della (---) s.r.l., societa' a ristretta partecipazione, (---) (poi i suoi eredi), quest'ultimo per il tramite della quota del 51% della (---) s.a.s. (socia al 40% della (---) s.r.l.) e (---) (nella misura del 60%), rilevava che con "sentenza resa nella medesima udienza" aveva accolto l'appello della Agenzia per l'accertamento ricevuto da (---) s.a.s., con imputazione alla socia dei redditi della societa' per il principio di trasparenza, Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 5.

9.Stessa decisione veniva adottata dalla CTR (sezione n. 33) nel procedimento n. 23551/2014 in cassazione, con riguardo alla Immobile Service s.a.s., in relazione all'avviso di accertamento n. (---).

10.Stessa decisione veniva presa dalla CTR (sezione n. 33) nel procedimento 23549/14 in ordine alla posizione di (---), quale socio al 49% della (---) s.a.s. (avviso di accertamento (---)), che era in possesso del 40% delle quote di (---) s.r.l..

11.Stessa decisione veniva presa dalla CTR (sezione n. 33) nel procedimento n. 23555/2014 in cassazione, in ordine alla posizione di (---), deceduto, quale socio al 51% della (---) s.a.s, a sua volta partecipe al 40% della (---) s.r.l., a sua volta socia al 90% della (---) s.a.s. (avviso di accertamento n. (---)).

12.Decisione diversa, stavolta favorevole al contribuente (---), veniva adotta da diverso collegio della CTR (sezione n. 34) nel proc. 29059/14 in cassazione, in quanto si ritenevano non sussistenti gli utili extracontabili della (---) s.r.l., societa' a ristretta partecipazione, nel caso in cui il maggior reddito avesse ad oggetto non ricavi occultati, ma costi non deducibili.

13.Avverso tali sentenze propongono ricorso per cassazione i contribuenti, tranne che per il procedimento n. 29059/14 in cui ricorre l'Agenzia delle Entrate.

14.Resistono i contribuenti con controricorso.

15.Resiste con controricorso l'Agenzia nel procedimento n. 29059/14.

16.Tutte le parte hanno depositato memoria scritta.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Anzitutto, deve disporsi la riunione di tutti i procedimenti (nn. 23552/14; 23557/14; 23551/14; 23549/14; 23555/14; 29059/14) a quello numero 23546/2014, per strette ragioni di connessione, ai sensi dell'articolo 274 c.p.c., sussistendo, peraltro, il litisconsorzio necessario per i soci di societa' di persone.

Costituisce insegnamento costante di questa Corte quello per cui l'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'articolo 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimita', in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui e' funzionale ogni opzione semplificatoria ed acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, ed in conformita' dal ruolo istituzionale della Corte di cassazione, che, quale organo supremo di giustizia, e' preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, nonche' l'unita' del diritto oggettivo nazionale (Cass., sez. un., 13 settembre 2005, n. 18125).

Quanto ai procedimenti per i quali non sussiste una ipotesi di litisconsorzio necessario, attinenti ai soci della (---) s.r.l., societa' a ristretta partecipazione, si rileva che per questa Corte, a sezioni unite, la riunione delle impugnazioni, che e' obbligatoria, ai sensi dell'articolo 335 c.p.c., ove investano lo stesso provvedimento, puo' altresi' essere facoltativamente disposta, anche in sede di legittimita', ove esse siano proposte contro provvedimenti diversi ma fra loro connessi, quando la loro trattazione separata prospetti l'eventualita' di soluzioni contrastanti, siano ravvisabili ragioni di economia processuale ovvero siano configurabili profili di unitarieta' sostanziale e processuale delle controversie (Cass., sez. un., 23 gennaio 2013, n. 1521). Infatti, dalle disposizioni del codice di rito prescriventi l'obbligatorieta' della riunione, in fase di impugnazione, di procedimenti formalmente distinti, in presenza di cause esplicitamente ritenute dal legislatore idonee a giustificare la trattazione congiunta (articolo 335 c.p.c. e articolo 151 disp. att. c.p.c.), e' desumibile un principio generale secondo cui il giudice puo' ordinare la riunione in un solo processo di impugnazioni diverse, oltre i casi espressamente previsti, ove ravvisi in concreto elementi di connessione tali da rendere opportuno, per ragioni di economia processuale, il loro esame congiunto (Cass., sez. un., 4 agosto 2010, n. 18050).

2.Va deciso in via prioritaria il procedimento n. 23546/2014 relativo ai maggiori redditi determinati per la societa' (---) s.a.s., in quanto ove tali redditi maggiori non fossero esistenti, e' chiaro che non vi sarebbe l'imputazione degli stessi per "trasparenza" ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 nei confronti dei soci, costituiti dalla (---) s.r.l. (socia al 90% della (---) s.a.s.), dalla (---) s.a.s., socia al 9% della (---) s.a.s., da (---) allo 0,49% e da (---) allo 0,51%, ora deceduto.

2.1.Con il primo motivo di impugnazione (rubricati sub lettera A.a., a pagina 6 del ricorso per cassazione), la societa' (---) s.p.a., gia' (---) s.a.s., deduce la "violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 40 e dell'articolo 5 Tuir, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Mancanza assoluta di motivazione, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 5 (ancora applicabile in questa materia)", in quanto il rapporto tra il Decreto

del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 40 e l'articolo 5 del Tuir avrebbe dovuto provocare il litisconsorzio necessario nei confronti di tutti i soggetti interessati "a cascata" dall'accertamento nei confronti della (---) s.a.s.. Inoltre, per la ricorrente l'Agenza delle Entrate avrebbe dovuto notificare ai soci illimitatamente responsabili l'avviso di accertamento emesso nei confronti della societa'.

2.2.Tale motivo e' infondato.

2.3.Invero, i soci della (---) s.a.s. sono la (---) s.r.l., socia al 90% della prima, e la (---) s.a.s, socia al 9% della prima, oltre alle persone (---) (0,49%) e (---) (0,51%), deceduto. Pertanto, il litisconsorzio necessario attiene esclusivamente a tali compagini societarie ed ai due soci Valerio e (---).

La (---) s.r.l., societa' a ristretta partecipazione, e' poi partecipata al 40% dalla (---) s.a.s. ed al 60% da (---).

La (---) s.a.s. ha come soci (---), deceduto, al 51 e (---) al 49%.

2.4.Va evidenziato che tutti i processi, tranne il procedimento n. 29059 del 2014, relativo a (---), in relazione alla sua partecipazione al 60 alla (---) s.r.l., sono stati trattati e decisi in modo uniforme dallo stesso collegio della Commissione Tributaria Regionale della Campania (sezione 33).

2.5.Puo', quindi, applicarsi il principio giurisprudenziale di legittimita' per cui, in tema di rettifica del reddito di una societa' di persone e di quello di partecipazione dei soci, le pronunce riguardanti la societa' ed i soci adottate dallo stesso collegio in identica composizione, nella medesima circostanza e nel contesto di una trattazione sostanzialmente unitaria, implicano la presunzione che si sia realizzata una vicenda sostanzialmente esonerativa del litisconsorzio formale, sicche' la parte ricorrente per cassazione, che lamenti la violazione del principio del necessario contraddittorio con riferimento al giudizio di primo grado, ha l'onere - in conformita' al principio di autosufficienza del ricorso - di descrivere lo sviluppo delle procedure nel corso di quel grado (Cass., sez. 6-5, 15 giugno 2016, n. 12375).

Infatti, nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una societa' di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullita' per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (societa' e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: (1) identita' oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della societa' che di tutti i suoi soci e, quindi, identita' di difese; (3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; (4) identita' sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici. In tal caso, la ricomposizione dell'unicita' della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'articolo 111 Cost., comma 2, e dagli articoli 6 e 13 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e delle liberta' fondamentali), evitando che con la

(altrimenti necessaria) declaratoria di nullita' ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalita' superflue, perche' non giustificate dalla necessita' di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio (Cass., 18 febbraio 2010, n. 3830; Cass., 13 dicembre 2017, n. 29843).

2.6.Inoltre, nel processo tributario sussiste un litisconsorzio necessario tra societa' di persone e soci, compresi gli accomandanti, stante l'unitarieta' dell'accertamento dei relativi redditi ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 senza che assuma per tale ragione rilevanza la trasformazione, in corso di causa, dell'ente in societa' di capitali (Cass., 21 marzo 2018, n. 7026).

2.7.11 procedimento n. 29059/14, riguardante (---), deciso in modo differente in appello, da altro collegio (sezione 34), non comporta la violazione del principio del contraddittorio, in quanto (---), in quel procedimento e' stato attinto da avviso di accertamento (n. (---)), quale socio al 60% della societa' (---) s.r.l., a ristretta base partecipativa, quindi non sussistendo tra societa' e soci il litisconsorzio necessario.

2.8.Quanto alla dedotta mancata notificazione ai soci dell'avviso di accertamento relativo alla societa' di perone, si rileva che non sussiste un simile obbligo per l'Agenza delle Entrate.

E' sufficiente osservare che per costante giurisprudenza di questa Corte la responsabilita' solidale ed illimitata dei soci per i debiti della societa' di persone, prevista dall'articolo 2291 c.c., e' operante anche nei rapporti tributari, con la conseguenza che il socio di una societa' in nome collettivo puo' essere destinatario della pretesa tributaria anche quando questa si riferisca alla societa', individuata dalle norme tributare quale unico "soggetto passivo d'imposta", rispondendo il socio solidalmente dei debiti tributari di quest'ultima, a nulla rilevando che sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo (Cass., sez. 5, 25 maggio 2018, n. 13113). Pertanto, e' stata ritenuta legittima la notifica ai soci della cartella di pagamento, anche in difetto di previa notifica agli stessi dell'avviso di accertamento (Cass., sez. 5, 25 maggio 2018, n. 13113, cit.; Cass., 11 maggio 2017, n. 11615; Cass., sez. 5, 28 luglio 2006, n. 17225).

Si e', quindi, chiarito (Cass., 11 aprile 2011, n. 8166) che in materia tributaria, l'unitarieta' dell'accertamento che e' a base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle societa' di persone e delle associazioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta la configurabilita' di un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario; tuttavia cio' non esclude che sia la societa' che i soci, ciascuno in relazione alla pretesa vantata nei loro confronti dal fisco, siano destinatari di avvisi autonomi (ancorche' riferentisi ad un accertamento unitario) e debbano essere posti in condizione di esercitare compiutamente e tempestivamente il proprio diritto di difesa in relazione ad essi. L'accertamento del rispetto del diritto di difesa anche del socio di una societa' di persone deve, pertanto, essere effettuato con riguardo ai tempi della notifica, al contenuto e alla motivazione dell'avviso impugnato, verificando che esso sia ben motivato, ossia contenga tutte le informazioni necessarie a

consentirgli di difendersi (anche riportando, ad esempio, i passi rilevanti dell'accertamento nei confronti della societa', sulla base del quale e' stato calcolato il suo reddito di partecipazione), a prescindere dall'unitarieta' dell'accertamento rispetto alla societa' e dai tempi di notifica dell'avviso riguardante il reddito della stessa.

L'unitarieta' dell'accertamento ai fini delle imposte sui redditi dei singoli soci, prescritta dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 40 non comporta che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della societa' debba essere, a pena di nullita', notificato ai singoli soci. Per questi ultimi, quindi, la predetta notifica non e' necessaria in funzione dell'accertamento del reddito di partecipazione, automaticamente imputato al socio, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 597 del 1973, articolo 5 (poi articolo 5 TUIR), ai fini IRPEF in relazione alla sua quota di partecipazione (Cass., 3 ottobre 2007, n. 20707).

3.Con il secondo motivo di impugnazione, rubricato sub A.b, a pagina 8 del ricorso per cassazione, nel procedimento n. 23546/14, la societa' deduce la "nullita' della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, di cui all'articolo 112 c.p.c. e per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4 Ultrapetizione", in quanto il giudice di appello ha ritenuto indeducibili i costi per l'acquisto dell'opuscolo facendo riferimento alla nozione di "inerenza", sebbene l'appellante Agenzia delle Entrate non abbia mai fatto riferimento a tale questione. Nel secondo e ultimo motivo di impugnazione l'Agenzia ha dedotto la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis sicche' il motivo di gravame sarebbe stato limitato esclusivamente al mancato accoglimento da parte del primo giudice del rilievo in ordine alla "antieconomicita'" ed alla presunta "elusivita'" delle operazioni contestate, "senza alcun riferimento alla presunta non inerenza delle stesse", che sarebbe principio diverso.

3.1.Il motivo e' infondato.

3.2.Invero, la stessa ricorrente ammette che l'Agenzia delle Entrate in sede di appello ha dedotto, comunque, oltre alla elusivita' dell'operazione, anche l'antieconomicita' della stessa, mentre non sarebbe stato fatto alcun riferimento al difetto di "inerenza".

In realta', si rileva che, da un lato, nella motivazione della sentenza di appello si riportano i motivi della Agenzia delle entrate, da cui risulta la "mancata inerenza, antieconomicita' e scopo elusivo, del costo di Euro 1.214.000,00 per acquisto opuscoli informativi; dall'altro, che il concetto di antieconomicita' e' strettamente connesso con quello di "inerenza", rappresentando l'antieconomicita' proprio un indizio del difetto di inerenza.

3.3.Anzitutto, si rileva che questa Corte (Cass., sez. 5, 11 gennaio 2018, n. 450) ha affermato di recente che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa (e non dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75, comma 5 ora articolo 109, comma 5, del medesimo D.P.R., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime "la necessita' di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attivita' imprenditoriale", escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilita' (anche solo potenziale o indiretta), in quanto e' configurabile come costo anche cio' che non reca

alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruita' delle spese, perche' il giudizio sull'inerenza e' di carattere qualitativo e non quantitativo. In particolare, la Corte ha precisato che, comunque, "l'antieconomicita' e l'incongruita' della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa".

La giurisprudenza successiva si e' sostanzialmente adeguata a tale principio di diritto, evidenziando che "l'impostazione da ultimo riferita e' ben meno lontana dalla tradizionale interpretazione", proprio tenendo conto della argomentazione per cui l'antieconomicita' e l'incongruita' della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza (Cass., sez. 5, 6 giugno 2018, n. 14579; Cass., sez. 5, 26 settembre 2018, n. 22938).

La nozione di inerenza, dunque, implica quella di congruita', sicche' deve escludersi la deducibilita' di costi sproporzionati o eccessivi, in quanto non inerenti (Cass., sez. 5, 30 maggio 2018, n. 13596), attenendo alla compatibilita', coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in se', ma all'attivita' imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass., sez. 5, 17 gennaio 2020, n. 902; Cass., sez. 5, 12 novembre 2019, n. 29179; anche Cass., sez. 5, 23 maggio 2018, n. 12738).

3.4.Piu' di recente, questa Corte ha descritto compiutamente il riparto dell'onere della prova in materia di inerenza ed il contenuto della stessa, condividendo il nuovo orientamento aperto dalla sentenza 450/2018, ma con alcune precisazioni (Cass., sez. 5, 17 luglio 2018, n. 18904).

Pertanto, si e' sottolineato che l'inerenza integra un giudizio sulla riferibilita' del costo all'attivita' d'impresa, quindi con natura qualititativa. Spetta, pero', al contribuente l'onere della prova "originario", che quindi si articola ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perche' in correlazione con l'attivita' di impresa.

3.5.Solo quando l'Amministrazione ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, puo' contestare l'inerenza con due modalita'. Da un lato, puo' contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre dall'altro puo' addurre l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non e' correlato all'impresa.

3.6.Nella specie, l'Agenzia delle Entrate ha contestato l'antieconomicita' e la non congruita' del costo per l'acquisto degli opuscoli pubblicitari nella misura di n. 60.450 con un costo complessivo di Euro 1.234.286,67, ordinati ad una societa' con sede in (---), stampati peraltro presso una tipografia dello Stato Citta' del Vaticano per un importo di Euro 5.100,00, senza il pagamento dell'intero prezzo alla prima societa'.

3.7.Di fronte a tali importanti allegazioni dell'Amministrazione e, quindi, ad argomentate e puntuali contestazioni, la societa', cui incombeva l'onere della prova della inerenza dei costi per smentire le contestazioni dell'Ufficio (Cass., 16 novembre 2011, n. 24065; Cass., 9 agosto 2006, n. 18000; Cass., 25 febbraio 2010, n. 4554; Cass., 26 aprile 2017, n. 10269; Cass., 5 maggio 2011, n.

9892; Cass., 16 maggio 2007, n. 11205; Cass., 30 maggio 2018, n. 13588, che valorizza il principio di "vicinanza alla prova"), non ha dimostrato in alcun modo l'inerenza di tali costi.

4.Con il terzo motivo di impugnazione, rubricato sub A.c., a pagina 10 del ricorso per cassazione, la ricorrente deduce la "nullita' della sentenza per violazione dell'articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e articolo 111 Cost., comma 6, per assoluta carenza di motivazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto la sentenza sarebbe nulla per mancanza assoluta di motivazione. Il giudice di appello, infatti, ha ritenuto insussistente l'inerenza dei costi solo per la circostanza che la (---) s.a.s. svolgeva "attivita' di radiologia diagnostica per immagini e radioterapia" sicche' non si ravvisava "alcun nesso di causalita' tra gli opuscoli acquistati e la specifica attivita' svolta dalla societa'".

4.1.Tale motivo e' infondato.

Invero, la motivazione non solo e' presente graficamente, ma risulta anche congrua, illustrando tutti i necessari passaggi argomentativi. Infatti, vengono messi in evidenza tutti gli elementi che inducono a ritenere insussistente il requisito della inerenza dei costi. Anzitutto, l'importo enorme degli stessi, pari ad Euro 1.214.000,00, per n. 60.700 opuscoli. Poi, l'acquisto da una societa' con sede in (---), priva di struttura aziendale. La stampa degli stessi presso lo Stato del Vaticano ad un costo di Euro 5.100,00. Entrambe le societa' godevano della extraterritorialita', quindi non potevano essere assoggettate a verifiche fiscali. V'e' stato il pagamento della sola somma di Euro 168.000,00, essendo sorto contrasto tra le parti. E' stata, poi, sottolineata la circostanza che il concetto di inerenza e' svincolato dai ricavi dell'impresa.

5.Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "nullita' della sentenza per violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, di cui all'articolo 112 c.p.c. e per la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 56 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il giudice di appello ha accolto il gravame proposto dalla Agenzia delle Entrate sulla base di due circostanze mai rappresentate dall'appellante, e cioe' che sia la societa' estera venditrice che lo Stato del Vaticano che aveva stampato gli opuscoli si trovavano in regime di extraterritorialita'.

5.1.Il motivo e' infondato.

Invero, il vizio di violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, di cui all'articolo 112 c.p.c., attiene alla pronuncia del giudice sulle domande e sulle eccezioni delle parti, non di certo alla valutazione delle risultanze istruttorie, come accaduto nella specie.

Infatti, il vizio di "ultra" o "extra" petizione ricorre soltanto quando il giudice pronuncia oltre i limiti delle pretese e delle eccezioni fatte valere dalle parti, ovvero su questioni estranee all'oggetto del giudizio e non rilevabili d'ufficio, attribuendo un bene della vita non richiesto o diverso da quello domandato, fermo restando che egli e' libero non solo di individuare l'esatta natura dell'azione e di porre a base della pronuncia adottata considerazioni di diritto diverse da quelle prospettate, ma pure di rilevare, indipendentemente dall'iniziativa della parte convenuta, la mancanza degli elementi che caratterizzano l'efficacia costitutiva o estintiva di una data

pretesa, in quanto cio' attiene all'obbligo inerente all'esatta applicazione della legge (Cass., sez. 2, 5 agosto 2019, n. 20932).

Ben poteva, dunque, il giudice di appello valorizzare circostanze emergenti dagli atti per sostenere la propria decisione in ordine alla assenza del requisito di inerenza dei costi di acquisto degli opuscoli.

6.Con il quinto motivo di impugnazione, rubricato sub A.e. del ricorso per cassazione (pagina 13) la ricorrente si duole della "nullita' della sentenza per omessa o insufficiente motivazione, su un punto decisivo della controversia e per omesso esame dello stesso, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5", in quanto il giudice di appello non ha tenuto conto che la (---) s.a.s. aveva pagato tutto il prezzo convenuto per l'acquisto degli opuscoli e che, a seguito delle contestazioni, aveva solo ottenuto una dilazione nei pagamenti. Tale circostanza non sarebbe stata contestata dalla Amministrazione finanziaria nel corso del giudizio di appello. Inoltre, la motivazione della Commissione Regionale, in ordine alla circostanza che la extraterritorialita' delle societa' che avevano fornito gli opuscoli non avrebbe consentito verifiche documentali, era insufficiente. Il ruolo della societa' C., poi, sarebbe stato quello di consigliare alla contribuente la strategia commerciale di una campagna pubblicitaria.

6.1.Tale motivo e' inammissibile.

Invero, la sentenza della Commissione Regionale e' stata depositata l'1-7-2013, sicche' trova applicazione il motivo di censura della motivazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, come modulato dal Decreto Legge n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze depositate a decorrere dall'11-9-2012.

Il vizio di motivazione della sentenza non puo', quindi, essere dedotto come insufficiente motivazione su un "punto decisivo" della controversia.

Ne' l'asserito pagamento per intero del prezzo risulta come fatto pacifico tra le parti, avendo l'Agenzia contestato proprio il pagamento di una parte modesta del prezzo pattuito.

Inoltre, il fatto non e' neppure decisivo, scolorando dinanzi a tutti gli altri elementi di fatto indicati dal giudice di appello in motivazione.

7.Con il sesto motivo di impugnazione, rubricato sub B.a. a pagina 14 del ricorso per cassazione, la ricorrente deduce la "violazione e falsa applicazione del Tuir n. 917 del 1986, articolo 75 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il concetto di inerenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 75 in vigore fino al dicembre 2003, e' legato non ai ricavi dell'impresa, ma all'attivita' della stessa e quindi all'oggetto dell'impresa. La Commissione Regionale non ha tenuto conto che il fatturato della (---) s.a.s., nel 2003, aveva superato Euro 8.600.000,00. Nell'opuscolo, distribuito gratuitamente agli utenti, si fornivano tutte le informazioni utili per la prevenzione, la diagnosi e la cura delle malattie, oltre alle notizie sulla attivita' del centro, al fine di promozione e di fidelizzazione della clientela. Non rileva, dunque, l'incongruita' della spesa, ma esclusivamente che il costo sostenuto sia proiettato ad

utilita' future. V'e' stato, comunque, un incremento dei ricavi, passati da Euro 8.615.000 nel 2003, ad Euro 8.850.000,00 nel 2004, fino ad Euro 9.282.000,00 nel 2005.

7.1.Il motivo e' infondato.

Invero, come si e' gia' evidenziato, l'incongruenza dei costi rispetto alla attivita' di impresa, come pure l'antieconomicita', sono parametri utilizzabili per ravvisare il difetto di inerenza dei costi. L'incongruenza e' stata rilevata dal giudice di appello, che ha valorizzato tutti gli elementi di fatto presenti in atti. Peraltro, a fronte di una spesa di Euro 1.214.000 nel 2003, l'aumento dei ricavi nel 2005 e' stato di appena Euro 667.000,00 (Euro 9.282.000 - 8.615.000).

Ne' la societa' ha prodotto in atti uno studio o un piano industriale da cui potesse emergere l'utilita' in futuro dell'acquisto degli opuscoli, in relazione ai ricavi iniziali della societa' ed a quelli futuri eventualmente previsti.

8.Con il settimo motivo di impugnazione, rubricato sub B.b., a pagina 17 del ricorso per cassazione, la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis - Violazione dell'articolo 23 Cost.-Violazione dell'articolo 3 dello Statuto del contribuente e dell'articolo 11 preleggi, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello ha fondato la sua motivazione su una interpretazione dell'abuso del diritto ormai superata dalla giurisprudenza di legittimita'. Infatti, secondo la ricorrente il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis non conterrebbe una clausola antielusiva generale, mentre sarebbero opponibili solo taluni specifici fatti espressamente indicati in tale norma. L'operazione di acquisto degli opuscoli non rientrerebbe tra le ipotesi previste e tipizzate nella norma citata.

8.1.Tale motivo e' infondato.

8.2.Invero, il giudice di appello ha ritenuto l'intera operazione, costituita dall'ordine di acquisto alla (---), la stampa degli opuscoli presso una tipografia dello Stato del Vaticano, la contestazione tra le societa', il pagamento di una parte minima del prezzo, come operazione antielusiva. La societa', invece, non ha dato la prova della sussistenza di "valide ragioni economiche".

8.3.E' errata, invece, l'affermazione della ricorrente, laddove ritiene che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis contenga una elencazione tassativa delle fattispecie abusive, si' da non poterne ricomprendere altre, diverse da quelle indicate. In realta', il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis ora sostituito dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis ricomprende tutta una serie di condotte del contribuente anche non specificamente indicate nella norma in esame.

8.4.Invero, per questa Corte (Cass., sez. 5, 16 marzo 2016, n. 5155, in motivazione, poi richiamata dalle recenti Cass., sez. 5, 5 dicembre 2019, n. 31772; Cass., sez. 5, 2 marzo 2020, n. 5644; Cass., sez. 5, 23 novembre 2018, n. 30404) integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che - tenuto conto sia della volonta' delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico - ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di

comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possono spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta (Cass., 10 dicembre 2014, n. 25972, in motivazione, paragrafo 9.1.).

Pertanto, per questa Corte, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo - rinvenibile negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano oltre che nei principi comunitari (Cass., 19 febbraio 2014, n. 3938; Cass., 5155/2016) e rilevabile d'ufficio (Cass., 25 novembre 2015, n. 24024) - che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31772; Cass., 6 giugno 2019, n. 15321; Cass., 23 novembre 2018, n. 30404; Cass., 7 novembre 2012, n. 19234).

8.5.Incombe, dunque, sulla amministrazione l'onere di dimostrare sia l'esistenza del disegno elusivo, sia le modalita' di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire ad un determinato risultato fiscale (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2014, n. 4603; Cass., n. 1465/2009).

8.6.Grava, invece, sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di ragioni economiche alternative o concorrenti che giustifichino operazioni in tal modo strutturate (Cass., 5 dicembre 2019, n. 31772, cit.; Cass., 5090/2017; Cass. 3938/2014; Cass., 19234/2012; Cass., 20029/2010).

In tal senso, si e' affermato che, al fine di escludere il contestato carattere elusivo di un'operazione, il contribuente deve dimostrare che la stessa e' giustificata da "valide ragioni economiche", aventi carattere non meramente marginale o teorico, sebbene dette ragioni non debbano assumere una rilevanza predominante per il compimento dell'operazione ne' dovendosi, per altro verso, provare che l'obiettivo non sarebbe stato altrimenti perseguibile, ma soltanto che la strada prescelta e' piu' conveniente rispetto ad altre soluzioni (Cass., sez. 5, 30 gennaio 2018, n. 2240).

8.7.Non e', poi, configurabile l'abuso del diritto se non sia stato provato dall'ufficio il vantaggio fiscale che sarebbe derivato al contribuente accertato dalla manipolazione degli schemi contrattuali classici (Cass., n. 20029/2010).

Il carattere abusivo, ai fini fiscali, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/2008; Corte giustizia, nei casi 3M Italia, Halifax, Particolo Service), presuppone quantomeno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dei contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass., n. 21390/2012 in motivazione) e si deve indagare se vi sia reale fungibilita' con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass., n. 26 febbraio 2014, n. 4604).

8.8.La Raccomandazione UE 2012/772 prevede che gli Stati membri debbano intervenire ogniqualvolta vi sia "una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni che sia stata posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comporti un vantaggio fiscale" (montages articiels; artificial arrengement; mecanismo artificial nella varie versioni linguistiche). A tal fine precisa che "una costruzione una serie di costruzioni e artificiosa se manca di sostanza commerciale" (p.4.4), o piu' esattamente di "sostanza economica" (p.4.2), e " consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalita' delle disposizioni fiscali", mentre "una data finalita' deve essere considerata fondamentale se qualsiasi altra finalita' che e' o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo piu' irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso" (Cass., n. 438/2015; Cass., n. 439/2015, p. 8.3; Cass., n. 5155/2016, paragrafi 7, 8, 9 e 10).

8.9.Il legislatore nazionale, con la L. 11 marzo 2014, n. 23, articolo 5 ha raccolto la citata Raccomandazione dell'Ue, delegando al Governo l'attuazione della "revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto, in applicazione dei seguenti principi e criteri direttivi, coordinandoli con quelli contenuti nella raccomandazione della Commissione Europea sulla Pianificazione Fiscale Aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012:

a) definire la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio di imposta, ancorche' tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione;

b) garantire la liberta' di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un diverso carico fiscale e, a tal fine:

1.considerare lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali come causa prevalente dell'operazione abusiva;

2.escludere la configurabilita' di una condotta abusiva se l'operazione o la serie di operazioni e' giustificata da ragioni extra fiscali non marginali; stabilire che costituiscono ragioni extra fiscali anche quelle che non producono necessariamente una redditivita' immediata dell'operazione, ma rispondono ad esigenze di natura organizzativa e determinano un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda del contribuente;

c)prevedere l'inopponibilita' degli strumenti giuridici di cui alla lettera a) all'amministrazione finanziaria e il conseguente potere della stessa di disconoscere il relativo risparmio di imposta;

d)disciplinare il regime della prova ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il disegno abusivo e le eventuali modalita' di manipolazione e di alterazione funzionale degli strumenti giuridici utilizzati, nonche' la loro mancata conformita' a una normale logica di mercato, prevedendo, invece, che gravi sul contribuente l'onere di allegare l'esistenza di valide ragioni extra fiscali alternative o concorrenti che giustifichino il ricorso a tali strumenti;

e)prevedere una formale e puntuale individuazione della condotta abusiva nella motivazione dell'accertamento fiscale, a pena di nullita' dell'accertamento stesso;

f) prevedere specifiche regole procedimentali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario".

8.10.Si e' anche osservato che le disposizioni di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis pur non applicandosi ratione temporis (Decreto Legislativo n. 128 del 2015, articolo 1, comma 5) rilevano in chiave interpretativa nel definire una linea evolutiva gia' indiscutibilmente tracciata nell'ordinamento tributaria dalla giurisprudenza e dalle fonti nazionali e comunitarie (Cass., n. 30404 del 23 novembre 2018, in motivazione).

La L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis, comma 1 prevede che "configurano abuso del diritto una o piu' operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". Inoltre, ai sensi del comma 2, lettera a) "si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali". Si aggiunge che "sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformita' dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato".

Ai sensi del comma 2, lettera b) "si considerano vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". Si chiarisce che, "ferma la liberta' di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale" (comma 4), "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono alla finalita' di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attivita' professionale del contribuente" (comma 3).

8.11.E' evidente alla luce della giurisprudenza richiamata, anche unionale, che non puo' essere condivisa l'affermazione della ricorrente, per cui il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis costituirebbe una fattispecie "chiusa", con indicazione tassativa delle condotte cui potrebbe essere applicato il divieto dell'abuso del diritto. Al contrario, anche la L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis pur non applicabile ratione temporis, svolge una fondamentale opera di interpretazione del disposto della vecchia norma (articolo 37 bis cit.), che ha un perimetro che va ben al di la' delle condotte ivi indicate, costituendo una sorta di principio generale che avvolge in se' tutte le condotte abusive, ove vengano riscontrata la sussistenza dei precisi parametri normativi.

Della L. n. 212 del 2000, il nuovo articolo 10 bis dunque, e' intervenuto a mettere ordine in quel vasto mondo dell'abuso "atipico" di derivazione costituzionale e comunitaria.

Come detto, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, l'articolo 37 bis poi sostituito dalla L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis rappresenta una norma "aperta" volta a

ricomprendere tutte quelle fattispecie di abuso del diritto "atipico" di derivazione costituzionale ed unionale.

9.Con l'ottavo motivo, rubricato sub B.c. del ricorso per cassazione a pagina 21, la ricorrente lamenta la "violazione del principio dell'abuso del diritto e dell'articolo 41 Cost., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto il giudice di appello avrebbe "malamente applicato alla fattispecie" il principio del c.d. "abuso del diritto". L'operazione posta in essere dalla societa', invero, non avrebbe avuto come scopo il risparmio di imposta, ma avrebbe rappresentato una iniziativa di carattere pubblicitario, rientrante nella ordinaria logica delle strategie promozionali di mercato che spettano all'imprenditore commerciale. Le scelte dell'imprenditore non sarebbero sindacabili alla stregua dell'articolo 41 Cost..

9.1.Tale motivo e' infondato.

9.2.Invero, va precisato che le "scelte imprenditoriali" non possono essere sindacate nel merito, tranne che in ipotesi di evidente incoerenza delle spese sostenute con l'attivita' di impresa. Il principio di inerenza esclude la deducibilita' di costi che sono estranei alla vita dell'impresa.

L'inerenza e', infatti, un nesso funzionale che lega il costo alla vita dell'impresa. Se, dunque, un costo non e' sostenuto in funzione della produzione dei ricavi, allora non e' deducibile.

Pertanto, non sono deducibili le spese che l'imprenditore sostiene per se' o le spese che una societa' si accolli in assenza di connessione tra le spese stesse e l'attivita' economica della societa'.

L'Agenzia delle Entrate puo', allora, disconoscere la deducibilita' di spese che non sono sostenute in funzione dell'impresa.

L'inerenza di una spesa non puo' essere negata per il solo fatto che appaia eccessiva, tranne il caso in cui la misura non sia tale da fondare una valutazione di estraneita' alla sfera economica dell'impresa. La macroscopica irrazionalita' e sproporzione di una operazione consente, dunque, di ravvisare indici sintomatici di "spessore" in ordine alla non inerenza del costo sopportato, con conseguente censurabilita', ai fini fiscali, della condotta dei soggetti che tali operazioni hanno effettuato.

Il controllo del fisco, pero', non puo' interferire nel merito delle scelte imprenditoriali, tranne in ipotesi in cui la sproporzione tra le prestazioni sia rilevante ed evidente ictu oculi.

Questa Corte (Cass., 24 luglio 2002, n. 10802) ha chiarito che la liberta' delle scelte imprenditoriali in taluni casi sono sindacabili. Infatti, un imprenditore cerca di ridurre i costi. Pertanto, in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, e' legittimo il fondato sospetto che la incongruenza sia soltanto apparente e che dietro di essa si celi una diversa realta'. Le varie operazioni poste in essere dall'imprenditore devono avere un fine logico e devono rispondere a criteri di logica economica, funzionale a meccanismi di mercato.

Pertanto, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta al contribuente l'onere della prova dell'esistenza, dell'inerenza e, ove contestata dall'Amministrazione finanziaria, della coerenza economica dei costi deducibili. A tal fine non e' sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, occorrendo anche che esista una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la "ragione e la coerenza economica della stessa", risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilita' di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass., 8 ottobre 2014, n. 21184).

L'inerenza e' una relazione tra due concetti - la spesa e l'impresa - che implica un accostamento concettuale tra due circostanze per cui il costo assume rilevanza ai fini della quantificazione della base imponibile, non tanto per la sua esplicita e diretta connessione ad una precisa componente di reddito, ma in virtu' della sua correlazione con una attivita' potenzialmente idonea a produrre utili (Cass., 27 febbraio 2015, n. 4041).

Il giudice di appello ha chiarito ampiamente le ragioni della incongruenza del costo enorme sostenuto, seppure solo in parte, per l'acquisto degli opuscoli, sicche' si rientra proprio in una delle ipotesi in cui sono sindacabili le scelte dell'imprenditore.

10.Con il nono motivo di impugnazione, rubricato sub B.e., a pagina 23 del ricorso per cassazione, la ricorrente deduce la "violazione dei principi in materia di onere della prova, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3", in quanto l'onere della prova della esistenza del disegno elusivo grava sull'Amministrazione, mentre nella specie la sentenza del giudice di appello non ha rilevato che l'antieconomicita' non e' stata dimostrata dalla Agenzia delle entrate, avendo questa solo dedotto che il costo di Euro 20,00 ad opuscolo sarebbe stato "gonfiato". Al contrario, la contribuente avrebbe provato il pregio ed il valore dell'opuscolo, oltre che la convenienza della operazione economica.

10.1.Tale motivo e' infondato.

10.2.Invero, il giudice di appello ha descritto tutta l'operazione, che si e' dipanata attraverso l'acquisto di 60.700 copie di un "opuscolo" al prezzo esorbitante di Euro 20,00 ciascuno, per un totale di Euro 1.214.000,00, da una societa' con sede in (---), successivamente stampate presso lo Stato del Vaticano al prezzo di Euro 5.100,00.

L'Amministrazione ha, dunque, secondo la corretta valutazione del giudice di merito, fornito la prova della sussistenza di una operazione elusiva, oltre che della non inerenza dei costi. La societa' contribuente, invece, non ha fornito la prova contraria, in ordine alla sussistenza delle "valide ragioni economiche" e della inerenza.

11.Una volta accertata la sussistenza del maggior reddito della (---) s.a.s., trattandosi di societa' di persone, e facendosi applicazione del principio di trasparenza di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 tali maggiori redditi vanno attribuiti ai soci della societa' contribuente, e quindi alla (---) s.r.l. (societa' a ristretta partecipazione, con soci la (---) s.a.s. al 40% e (---) al 60%), alla (---) s.a.s., a sua volta partecipata da (---), deceduto, al 51%, e da (---), al 49%, oltre che ai due soci (---) (0,49%),e (---) (0,51%), deceduto.

11.1.Va anche chiarito che sussiste la societa' a ristretta base partecipativa anche quando il capitale della s.r.l. e' posseduto da una societa' di persone (Cass., sez. 5, n. 14006/2003; Cass., sez. 5, 21415/2007, ove una societa' "tra eredi" era socia di una societa' cooperativa) ed anche da una societa' per azioni, nel caso in cui le quote di quest'ultima siano possedute da persone fisiche facenti parte del medesimo nucleo familiare.

Infatti, si e' ritenuto che la presunzione di riparto degli utili extrabilancio tra i soci di una societa' di capitali a ristretta base partecipativa, non e' neutralizzata dallo schermo della personalita' giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacita' contributiva e di eguaglianza, nonche' nella tendenza all'oggettivazione del diritto commerciale ed all'attribuzione di rilevanza giuridica all'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal suo titolare - la S.C. si e' cosi' pronunciata in fattispecie relativa a societa' a responsabilita' limitata partecipata per il 10 per cento da un socio e per il 90 per cento da una societa' per azioni, della quale erano soci, al 5 per cento, la persona fisica gia' socia della societa' a responsabilita' limitata e, per il 95 per cento, il coniuge - (Cass., sez. 5, 10 giugno 2009, n. 13338). Non si puo', quindi, opporre l'esistenza di un socio intermedio, avente la natura di personalita' giuridica, per sottrarre i pochi soci effettivi dell'impresa alla presunzione di essersi ripartiti gli utili non contabilizzati.

12.A questo punto, possono essere affrontati i motivi sub 1 dei procedimenti 23555/14 (ricorrente (---) quale erede di (---)) e 23549/14 (ricorrente (---)), in quanto in entrambi i ricorsi si deduce la "violazione dell'articolo 329 c.p.c. (come richiamato dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 49), in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", poiche' il giudice di appello non ha rilevato l'acquiescenza prestata dalla Agenzia delle Entrate alle sentenze della C.T.P. n. 484727/09 e 483/27/09, che avevano accolto i ricorsi dei contribuenti per l'inesistenza di utili extracontabili nel caso di mancato riconoscimento di costi in deduzione, ma non per maggiori ricavi, essendo necessario dimostrare la reale percezione dei dividendi.

L'Agenzia delle Entrate, con l'atto di appello, si sarebbe limitata a dedurre un vizio di motivazione, con la mera richiesta di "disporre la riunificazione" del giudizio con quello relativo alla societa'.

12.2.Tale motivo, relativo ad entrambi i processi, e' infondato.

12.3.Invero, come emerge dall'esame diretto degli appelli, presenti nel fascicolo d'ufficio, consultabili da parte del Collegio, in quanto la censura attiene ad error in procedendo ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia delle Entrate non si e' limitata a chiedere la riunione dei ricorsi relativi alle persone fisiche socie al processo riguardante la (---) s.a.s., ma ha anche citato la giurisprudenza di legittimita' in tema di ristretta base partecipativa e di presunzione di distribuzione di utili extracontabili (Cass. 2606/2003).

In particolare, nei due appelli (relativi ai procedimenti 23549/2014 e 23555/2014) vi e' una precisa contestazione alle due sentenze della CTP che avevano accolto i ricorsi dei contribuenti ((sentenze CTP nn. 484/2009 e 483/2009). In particolare, con specifico riferimento alla

presunzione di distribuzione di utili extracontabili, si confuta il ragionamento del primo giudice, in quanto tali utili possono derivare sia da maggiori ricavi che da costi inesistenti o indeducibili. Si deduce, quindi, nei due atti di appello articolati dalla Agenzia delle Entrate che "nel merito della seconda eccezione, l'Ufficio ha specificato che ai fini del reddito le due voci: costi indebitamente detratti ed utili si equivalgono in quanto il risparmio illecito di imposta si risolve in un indebito arricchimento sempre sulla scorta della legittima presunzione di distribuzione ai soci degli utili realizzati anche nel caso di societa' di capitali quando la base azionaria e' a ristretta compagine sociale. I primi giudici, senza rispondere alle eccezioni avanzate dall'Ufficio, accolgono il ricorso di controparte con l'unica motivazione che quello della Sas (---) "e' stato accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale con sentenza numero 458/22/2009". Non v'e' stata, dunque, alcuna acquiescenza alla due sentenze pronunciate dalla C.T.P.

Del resto, nelle conclusioni dell'atto di appello, l'Agenzia delle Entrate chiede l'accoglimento del gravame, la riforma integrale della impugnata sentenza, con pronuncia della "legittimita' dell'operato dell'Ufficio".

13.Vanno, poi, decisi i motivi indicati con il numero 2 nei procedimenti 23555/14 e 23549/14, e con il numero 1, nei procedimenti 23551/14, 23552/14 e 23557/14.

In tutti questi i procedimenti la societa' ricorrente deduce la "violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il giudice di appello non ha rilevato l'inammissibilita' dell'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate si sarebbe limitata a dolersi della mancata riunione dei processi.

13.1.Tale motivo e' infondato.

Invero, per questa Corte, nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53 non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza. E' pertanto irrilevante che i motivi siano enunciati nella parte espositiva dell'atto ovvero separatamente, atteso che, non essendo imposti dalla norma rigidi formalismi, gli elementi idonei a rendere "specifici" i motivi d'appello possono essere ricavati, anche per implicito, purche' in maniera univoca, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni (Cass., sez. 5, 21 novembre 2019, n. 30341).

Inoltre, si ritiene che, nel processo tributario, anche nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire ed a riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimita' del proprio operato gia' dedotte in primo grado, deve ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica richiesto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53 che costituisce norma speciale rispetto all'articolo 342 c.p.c. (Cass., sez. 5, 5 ottobre 2018, n. 24641).

Negli appelli della Agenzia delle Entrate, relativi alle sentenze della C.T.P. che avevano accolto i ricorsi dei contribuenti (n. 77 del 25-11-2009; n. 674 del 2009 e n. 23 del 2009), si fa riferimento agli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate ed al ricorso presentato dai contribuenti, secondo i quali la normativa tributaria limitava la possibilita' di distribuzione degli utili ad apposita Delib.. L'Agenzia riporta nell'appello le difese dell'Ufficio in primo grado, in base alle quali contestava tali affermazioni "sulla scorta della sentenza di Cass. N. 2600/2000 che legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli utili realizzati anche nel caso di societa' di capitali quando la base azionaria e' a ristretta compagine sociale".

Nell'appello della Agenzia delle Entrate relativo alla sentenza n. 23/2009 della CTP (procedimento 23557/2014), si riporta che i ricorrenti avevano eccepito che "nessun maggior reddito potesse venir loro imputato fintanto non si fosse reso definitivo l'accertamento emesso nei confronti della Sas, accertamento peraltro annullato dalla Commissione Tributaria Provinciale con sentenza numero 458/22/2009". Nei motivi di impugnazione, infatti, l'Agenzia delle Entrate oltre a chiedere la riunificazione di tutti i procedimenti, ha espressamente dedotto che "lo scrivente ufficio ha infatti impugnato la sentenza numero 458/22/2009 con cui la C.T.P. ha annullato l'avviso di accertamento afferente la rettifica del reddito societario da cui e' scaturito l'accertamento per il reddito di partecipazione". Vi e', quindi, una critica specifica alla sentenza pronunciata dai giudici di prime cure.

L'Agenzia delle Entrate, dunque, non si e' limitata a chiedere la riunificazione di tutti i ricorsi, ma ha dedotto in modo specifico la censura avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale.

14.Si passa ad esaminare il motivo n. 3 dei procedimenti nn. 23555/14 e 23559/14 ed il motivo n. 2 nei procedimenti nn. 23551/14, 23552/14 3 23557/14.

Si sostiene con tali censure, tutte identiche tra loro, che la sentenza della CTR avrebbe violato l'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto non avrebbe esaminato i motivi di appello della Agenzia delle Entrate ed avrebbe adottato una decisione fuori dai confini della domanda dell'Erario. Secondo i ricorrenti la Commissione Regionale avrebbe individuato il contenuto dell'appello nel modo seguente: "mancata riunificazione dei ricorsi - riforma totale dell'impugnata sentenza". Tuttavia, la riforma totale della sentenza e' un'aspirazione, ma non un motivo di ricorso, sicche' l'unico motivo di ricorso proposto sarebbe quello della "mancata riunificazione dei ricorsi". La C.T.R., pero', ha affermato che la stessa Commissione, nella medesima udienza, aveva accolto l'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate per l'accertamento ricevuto dal (---) s.a.s. e sulla base di tale accertamento ha determinato il reddito di partecipazione dei contribuenti. Tale decisione esulerebbe dal perimetro dei motivi di appello, che si era doluto solo della mancata riunificazione dei ricorsi.

14.1.Tale motivo e' infondato.

14.2.Invero, la CTR (sezione 33), in data 31-1-2012, ha accolto gli appelli della Agenzia delle Entrate, in quanto la medesima Commissione Regionale ("La Commissione Tributaria Regionale di Napoli, sez. 33), "con sentenza resa nella medesima udienza", "ha accolto l'appello proposto

dall'Agenzia delle Entrate di Napoli per l'accertamento ricevuto dal (---) Diagnostica e Terapia di (---) e C. s.a.s., anno d'imposta 2003".

Da tale premessa, poi, la CTR ha dedotto che "Ai sensi del TUIR Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 i redditi della societa' in accomandita semplice, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"; si e' aggiunto che "ne consegue che il reddito di partecipazione degli eredi (---) e' consequenziale al reddito definito per il (---) s.a.s.".

Pertanto, deve evidenziarsi che non v'e' stata violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ai sensi dell'articolo 112 c.p.c.., ne' la CTR e' incorsa nel vizio di extrapetizione, in quanto l'Agenzia delle Entrate ha chiesto con l'appello la riforma integrale della decisione di prime cure che era stata favorevole ai contribuenti.

Nell'appello l'Ufficio, come sopra evidenziato, ha sottolineato di avere impugnato la sentenza n. 458/22/2009 con cui la CTP aveva annullato l'avviso di accertamento.

Ne' v'e' stata deduzione della violazione dell'articolo 2909 c.c., per avere la CTR deciso le controversie sulla base di una decisione adottata in altro giudizio (quello relativo alla (---) s.a.s.), non ancora passata in giudicato.

Anche negli altri appelli della Agenzia delle entrate relativi alle sentenze nn. 77 del 2009 della CTP e 674 del 2009 della CTP, si e' chiesto espressamente di "riformare totalmente l'impugnata sentenza e pronunciare la legittimita' dell'operato dell'ufficio con vittoria di spese, diritti ed onorari".

15.Il motivo n. 4 dei procedimenti nn. 23549/14 e 23555/14, come pure il motivo n. 3 dei procedimenti nn. 23557/14, 23552/14 e 23551/14, attiene alla "violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 40 e violazione dell'articolo 5 Tuir, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - Violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4", in quanto il giudice di appello ha fatto discendere l'accoglimento del gravame della Agenzia delle Entrate dall'avvenuto accoglimento di altro appello, proposto sempre dalla Agenzia delle Entrate, in ordine all'avviso di accertamento emesso nei confronti della (---) s.a.s. Si tratterebbe di una decisione in contrasto con la giurisprudenza di legittimita' che si e' formata in tema di societa' di persone. Tuttavia, e' pacifico in causa che i contribuenti non hanno ricevuto l'accertamento effettuato dall'Agenzia nei confronti della (---) s.a.s. Le norme invocate nel motivo di ricorso, pero', impongono la presenza di tutti gli interessati nel procedimento di impugnazione dell'accertamento emesso nei confronti della societa' ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 40. Del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, l'articolo 14 poi, impone la necessaria partecipazione al giudizio di tutti gli interessati. La decisione emessa nel giudizio riguardante la societa' non e' allora opponibile ai contribuenti perche' nulla.

15.1.Tale motivo e' infondato.

15.2.Invero, tutti i giudizi, sia quello che riguardava la societa' (---) s.a.s., sia quello dei soci (---) s.r.l. (90%) e (---) s.a.s. (9%), sia quello relativo ai soci (---) (0,49%) ed a (---) (0,51%), sono stati trattati nella medesima udienza dal medesimo collegio, con esito conforme, sicche' non v'e' stata violazione del contraddittorio, secondo i principi giurisprudenziali di legittimita', gia' indicati nel paragrafo 2.5.

16.Nel procedimento 29059/14, riferito a (---), quale socio al 60% della (---) s.r.l., societa' a ristretta base, l'Agenzia delle Entrate, con il primo motivo di impugnazione, deduce la "violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 5 secondo l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte per cui i redditi della societa' a ristretta base sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla sua percezione proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3)", sicche' i redditi della societa' a ristretta base partecipativa sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla sua percezione proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.

17.Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente deduce "l'omesso esame circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5)", in quanto la sentenza di appello non descrive in alcun modo lo svolgimento del processo, ne' indica i motivi di fatto, basandosi sulla condivisione del punto di diritto affermato in primo grado. Nell'atto di appello, invece, l'Agenzia aveva chiarito che erroneamente il primo giudice aveva ritenuto che i maggiori utili non contabilizzati della societa' a ristretta base potevano presumersi distribuiti ai soci solo in presenza di maggiori ricavi, ma non a causa di indebite deduzioni di imposta. Il giudice di appello, invece, si e' limitato ad affermare che il maggior reddito della societa' si riferiva non a maggiori ricavi occultati ma a costi indeducibili, a fronte dei quali non vi era stata alcuna provvista finanziaria occultata da poter distribuire.

17.1.Il primo motivo e' fondato, con assorbimento del secondo.

17.2.Invero, si rileva che, in caso di societa' a ristretta base partecipativa, per questa Corte e' legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facolta' del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla societa', ovvero da essa reinvestiti (Cass., 5076 del 2011; Cass., n. 9519 del 2009; Cass., 7564 del 2003; Cass., 18 ottobre 2017, n. 24534), non essendo comunque a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili (Cass., 22 novembre 2017, n. 27778).

17.3.11 fondamento logico della costruzione giurisprudenziale si rinviene nella "complicita'" che normalmente avvince un gruppo societario composto da poche persone, in genere da due fino ad un massimo di sei (ma non v'e' alcun dato numerico preciso, trattandosi di una presunzione semplice), sicche' vi e' la presunzione che gli utili extracontabili siano stati distribuiti ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, salva la prova contraria a carico del contribuente (Cass., sez. 5, 26 maggio 2008, n. 13485). Non e', poi, in alcun modo necessaria l'esistenza di un rapporto di parentela stante l'esiguita' del numero dei soci (Cass.,12 novembre 2012, n. 19680).

Nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili il fatto noto, che sorregge la distribuzione degli utili extracontabili, non e' costituito dalla sussistenza di questi ultimi, ma dalla

ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarieta' e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale (Cass., 19 marzo 2015, n. 5581).

17.4.Tali principi sono stati completati precisandosi che la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio puo' essere vinta dal contribuente fornendo la dimostrazione della propria estraneita' alla gestione e conduzione societaria (Cass., n. 1932/2016; Cass., 17461/2017; Cass., 26873/2016; Cass., 9 luglio 2018, n. 18042; Cass., 27 settembre 2018, n. 23247).

17.5.11 giudice di appello si e' pero' discostato dai principi giurisprudenziali sopra indicati. Infatti, con motivazione lapidaria ha affermato che la presunzione di distribuzione ai soci di utili extracontabili da parte di societa' di capitali a ristretta base azionaria si applica solo se il maggior reddito accertato tragga origine da ricavi occultati o da costi fittizi, ma non nell'ipotesi di costi indeducibili "a fronte dei quali non c'e' stata la costituzione di alcuna provvista finanziaria occultata da poter distribuire".

17.6.Tale ragionamento non costituisce una corretta applicazione delle norme, e segnatamente del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 38 e si scontra con vari precedenti di questa Corte.

Infatti, per questa Corte (Cass., sez. 5, nn. 17959 e 17960 del 2012) i costi costituiscono un elemento rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sicche' quando essi siano "fittizi" o "indeducibili", scatta la presunzione che il medesimo e' maggiore di quanto dichiarato o indicato in bilancio, con la conseguenza che non puo' riscontrarsi alcuna differenza tra la percezione di maggiori ricavi e l'indeducibilita' o inesistenza di costi.

Tale principio, invero, trova applicazione nelle societa' a ristretta base partecipativa quando la societa' abbia indicato in bilancio dei costi inesistenti, quindi indeducibili perche' non documentati. In tale ipotesi, infatti, i costi non sono stati in alcun modo sostenuti dalla societa', sicche' il reddito di impresa effettivo conseguito nel corso dell'esercizio e' costituito da quello dichiarato con l'aggiunta pero' dei costi inesistenti. Tale reddito maggiorato, quindi, si presume sia stato distribuito nel corso del medesimo esercizio ai soci.

La situazione e' analoga anche nel caso in cui il costo e' indeducibile, per le piu' variegate ragioni (magari perche' e' stato violato il principio di competenza Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, ex articolo 109 sicche' la somma doveva essere versata in altro esercizio, o per mancata inerenza o per violazione di norme fiscali, come il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 99), ma e' stato effettivamente sostenuto, con somme erogate in concreto dalla societa'.

Anche in tali casi la societa' matura un reddito di impresa di importo maggiore a quello dichiarato, con presunzione di distribuzione dello stesso ai soci in proporzione della quota posseduta. In tali ipotesi, infatti, la societa' ha erogato tutte le somme presenti nel passivo del conto economico tra i costi, ma si tratta di costi indeducibili che vanno ad alterare il conto economico, che, una volta emendato da tale errore, comporta inevitabilmente ricavi maggiori e, quindi, un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato. Anche in questo caso si genera un maggiore reddito che si presume distribuito ai soci delle societa' a ristretta partecipazione.

In un caso simile a quello in esame, il giudice di appello aveva accolto in parte il gravame del contribuente escludendo dal calcolo degli utili da partecipazione attribuiti dall'ufficio al socio la componente di costi "ritenuti indeducibili". La Cassazione ha accolto il motivo di ricorso dell'Agenzia delle Entrate in quanto il giudice di appello ha omesso di esaminare il documento da cui risultava che in realta' quei costi non erano deducibili perche' "non documentati" e quindi inesistenti (Cass., sez. 5, 24 luglio 2020, n. 15895). In motivazione ha anche chiarito che "la CTR correttamente non ha escluso in se' che anche i costi, come i maggiori ricavi non dichiarati, possano essere assunti nella determinazione del quantum degli utili extracontabili presunto come distribuiti tra i soci della societa' a ristretta base partecipativa".

Inoltre, si e' recentemente affermato (Cass., 18 febbraio 2020, n. 3980) che anche i costi non deducibili portano ad un aumento del reddito di impresa e ad una conseguente distribuzione dei maggiori utili tra i soci di societa' a ristretta partecipazione. In particolare, in una fattispecie analoga a quella in esame, il contribuente socio riteneva illegittima la ripresa dell'Ufficio in quanto erano stati accertati costi indeducibili, i quali, pero', avrebbero pur sempre determinato un flusso finanziario in uscita, si' che non sarebbe stato consentito presumere l'esistenza di maggiori ricavi non contabilizzati e, quindi, di utili extracontabili, distribuiti ai soci in nero. Questa Corte ha confutato la tesi del socio, rilevando che "i costi fiscalmente non deducibili sono per loro natura costi neutrali ai fini fiscali, nel senso che di essi non e' dato tener conto ai fini della determinazione della base imponibile, la cui quantificazione e' quindi da ritenere essere stata comunque alterata, con conseguente inevitabile ricaduta sulla quantificazione delle imposte".

Tale orientamento giurisprudenziale deve, quindi, essere seguito, proprio in ragione del fatto che i costi indeducibili, quale che sia la ragione di tale indeducibilita', comunque, non possono essere considerati nel passivo del conto economico del bilancio, che, per il principio di derivazione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 83 e' alla base del bilancio fiscale. Pertanto, eliminate le poste indeducibili dal passivo del conto economico, ne scaturisce, a parita' dei ricavi gia' contabilizzati, un aumento del reddito di impresa e maggiori imposte alla societa' e, quindi, ai soci.

18.La sentenza della CTR 301/34/2013, di cui al procedimento 29059/14, va cassata ma, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, puo' essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso originario del ricorrente (---), quale socio al 60% della (---) s.r.l., societa' a ristretta partecipazione. 19.Le spese di legittimita' dei giudizi riuniti vanno poste a carico dei contribuenti in solido tra loro, per il principio della soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

20.Le spese delle fasi di merito del giudizio n. 29059/14 vanno compensate interamente, in ragione delle divergenti decisioni dei giudizi di merito.

P.Q.M.

Riuniti i ricorsi; rigetta i ricorsi di cui ai procedimenti nn. 23546/14, 23549/14, 23551/14, 23552/14, 23557/14 e 23555/14; accoglie il primo motivo del ricorso relativo al procedimento n. 29059/14; dichiara assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente.

Condanna i ricorrenti, oltre che il controricorrente (---), nel procedimento n. 29059/14, a rimborsare in favore della Agenzia delle Entrate le spese del giudizio di legittimita', che si liquidano in complessivi Euro 37.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Compensa le spese delle fasi di merito nel procedimento n. 29059/14.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei contribuenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1 bis.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza