Sentenza del 16/11/2021 n. 34632 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 59/35/13, depositata il 30 aprile 2013 la Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello della società V. S.a.s. di V.F. & C. e dei soci V.G. e V.F., proposto avverso la sentenza n. 276/07/09 della Commissione tributaria provinciale di Milano la quale aveva riunito e rigettato il ricorso dei contribuenti avverso tre avvisi di accertamento per II.DD. e IVA 2003 con cui erano stati recuperati ad imposta ricavi non dichiarati.

Le riprese traevano origine da un accesso ai locali aziendali e, nel quadro dell'accertamento analitico induttivo del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), con applicazione di studio di settore, con il primo avviso veniva rettificato il reddito di impresa nei confronti della società ai fini IRAP e IVA, poi imputato con gli ulteriori due avvisi di accertamento ai soci TUIR ex art. 5, quali redditi di partecipazione ai fini IRPEF.

2. Avverso la decisione del giudice d'appello, integralmente confermativa dell'impianto e della misura delle riprese, hanno proposto ricorso per cassazione con tre distinti ricorsi la società e i due soci, la prima per sei motivi e i secondi per sette motivi. L'Agenzia delle Entrate resiste al ricorso della società con controricorso, mentre non ha svolto difese nei confronti dei due soci.

3. All'udienza del 28.10.2020 la Corte ha ritenuto che per la definizione della questione non ricorressero i presupposti per la decisione della controversia, in ragione della imminente fissazione di udienza tematica presso la Sezione V tributaria al fine di valutare l'applicazione della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 16 ottobre 2019 resa nella causa C-189/18, e di consentire alle parti di prendere posizione a riguardo. I contribuenti depositano memoria illustrativa dei ricorsi.

Motivi della decisione

4. Deve essere, in via preliminare, esaminata la questione degli effetti derivanti dalla circostanza che le conclusioni del Procuratore generale sono state formulate e spedite alla cancelleria della Corte in data 31 marzo 2021, dunque tardivamente (di un giorno) rispetto al termine prescritto dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 176 del 2020), che lo individua nel "quindicesimo giorno precedente l'udienza" (nella specie corrispondente al 30 marzo), prevedendo poi - in conformità alla regola generale - che i difensori delle parti possono depositare memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c. "entro il quinto giorno antecedente l'udienza".

Il Collegio ritiene che la tardività sia fonte di nullità processuale di carattere relativo, la quale, pertanto, resta sanata a seguito dell'acquiescenza delle parti ai sensi dell'art. 157 c.p.c. Premesso, infatti, che l'intervento del Procuratore generale nelle udienze pubbliche dinanzi alle Sezioni unite civili e alle sezioni semplici della Corte di cassazione è obbligatorio - a pena di nullità assoluta rilevabile d'ufficio (art. 70 c.p.c. e ord. giud., art. 76) - in ragione del ruolo svolto dal Procuratore generale a tutela dell'interesse pubblico, la tempestività dell'intervento, in relazione al disposto del citato D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, opera invece esclusivamente a tutela del diritto di difesa delle parti, con la conseguenza che deve ritenersi rimessa a queste ultime la facoltà - e l'onere - di eccepirne la tardività, in base alla disciplina prevista per le nullità relative.

5. Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - deducono la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 e della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, denunciando la nullità dell'atto amministrativo impugnato per violazione della procedura tributaria finalizzata all'adozione dell'avviso di accertamento emanato ante tempus e per mancanza assoluta di motivazione.

6. Il motivo è infondato. E' certo il fatto che il 7.6.2006 è stato rilasciato un p.v.c. in esito all'accesso istantaneo diretto all'acquisizione della documentazione presso i locali aziendali, come si evince ad esempio dalla lettura di pag. 15 del ricorso di V.G. relativo agli atti oggetto di indagine e acquisizione presso i locali aziendali. Orbene, benchè l'accesso fosse diretto alla mera acquisizione di documentazione, lo Statuto, art. 12, comma 7, trova per ciò solo applicazione. Infatti, la Corte ha già chiarito, anche di recente, che "Il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo." (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 1497 del 23/01/2020, Rv. 656674 - 01). Correttamente dunque è stato rilasciato alla contribuente il processo verbale di accesso e acquisizione documenti e ciò ha rilevanza ai fini del termine dilatorio.

7. E' contrario alla giurisprudenza di questa Corte il principio secondo il quale solo dal rilascio del processo verbale di constatazione decorrerebbe il termine dilatorio ai fini della notifica dell'avviso di accertamento. Al proposito va ribadito che "In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale redatto ai sensi della L. n. 4 del 1929, art. 24, deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicchè, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un'ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate." (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 12094 dell'08/05/2019, Rv. 653852 - 01).

Non vi sono ragioni per discostarsi nel caso di specie da tale insegnamento, e dalla data di rilascio del verbale a conclusione dell'accesso istantaneo del 7.6.2006 è decorso il termine di 60 giorni previsto dalla disposizione da ultimo citata, ampiamente rispettato dal momento che la notifica degli atti impositivi è intervenuta il 16.12.2008. Per il medesimo principio di diritto ora

menzionato non è decisivo il fatto che al p.v.c. di accesso del 7.6.2006 abbia fatto seguito un successivo p.v.c. il 20.7.2006 (la cui notifica è stata tuttavia oggetto di querela di falso, domanda accolta dal GO), come pure un ulteriore invito da parte dell'Amministrazione al contraddittorio dimesso a parte contribuente il giorno antecedente la notifica degli atti impositivi, nè il contestuale esperimento della procedura di invito al contraddittorio e di accertamento con adesione. Si tratta di attività tutte apprezzabili ai fini di una più compiuta interlocuzione con il contribuente anteriore alla notifica degli avvisi di accertamento, ma non indispensabili, in quanto è incontroverso il fatto che, successivamente all'attività accertativa del giugno-luglio 2006, la verifica fiscale si è svolta a tavolino, con la conseguenza che non vi è necessità di rispettare un ulteriore termine dilatorio.

8. Con il secondo motivo di ciascun ricorso i contribuenti - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - lamentano la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, prospettando la nullità degli atti di accertamento impugnati per mancanza e/o carenza di motivazione per difetto di allegazione e/o specifica riproduzione dei documenti richiamati nel provvedimento, in particolare il p.v.c. del 20.7.2006.

9. Il motivo è inammissibile. Nel mezzo di impugnazione in disamina si ripropone la questione della motivazione dell'atto impositivo per difetto di allegazione dei documenti richiamati nel provvedimento, dal momento che il contenuto del p.v.c. del 20.7.2006, la cui notifica ai contribuenti è stata oggetto di querela di falso accolta dal GO, è stato richiamato dall'atto impositivo, a questo non allegato e dai contribuenti non sarebbe stato conosciuto.

10. In linea generale la Corte rammenta che, con riguardo ai tributi armonizzati, in particolare, nella vicenda in giudizio, all'Iva, l'obbligo del contraddittorio preventivo discende direttamente dalla disciplina unionale, sicchè l'Amministrazione, ove adotti provvedimenti destinati ad incidere sulle posizioni soggettive dei destinatari, è tenuta a mettere costoro in condizione di esporre utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi posti a fondamento dell'atto medesimo (già Corte di Giustizia, sentenza 18 dicembre 2008, in C-349/07, Sopropè, punto 37; ex multis sentenza 22 ottobre 2013, in C-276/12, Sabou, punto 38; sentenza 17 dicembre 2015, in C-419/14, WebMindLicenses, punto 84).

11. La giurisprudenza unionale, peraltro, ha chiarito che qualora l'Amministrazione non sia stata rispettosa dell'obbligo di contraddittorio, la violazione - in assenza di una norma specifica che ne definisca in termini puntuali le conseguenze (come pure precisato, per il nostro ordinamento, da Cass. n. 701 del 15/01/2019) - comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (cd. prova di resistenza), ossia se, in mancanza del suddetto vizio, il procedimento si sarebbe potuto concludere in maniera diversa (Corte di Giustizia, sentenze 1 ottobre 2009, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware, in C-141/08, punto 94; 10 settembre 2013, M.G. e N. R., in C-383/13, punto 38; 26 settembre 2013, Texdata Software, in C-418/11, punto 84; 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, in C-129/13 e C-130/13, punti 79 e 79).

12. Il parametro di riferimento a tal fine è, dunque, costituito dal principio di effettività - per il quale le modalità procedurali interne "non devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione" - che, tuttavia, come anche recentemente ribadito dalla Corte di Giustizia, "non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi. Infatti, una violazione dei diritti della difesa determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso" (sentenza 4 giugno 2020, SC C.F. SRL, in C-430/19, punti 35 e 37). Non ha invece incidenza, quantomeno nel nostro ordinamento, il principio di equivalenza attesa l'inesistenza di regole procedurali specificamente dettate per l'imposizione in materia di Iva.

13. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 09/12/2015, hanno poi utilmente precisato che il requisito in questione va inteso "nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorchè, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali" ossia che "non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato..., e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (recentemente v. anche Cass. n. 20036 del 27/07/2018; Cass. n. 218 del 08/01/2019).

14. Ciò vale, invero, anche nell'ipotesi in cui la lesione si sia realizzata rispetto ad accertamenti compiuti nei confronti di terzi per non essere stato il contribuente ascoltato riguardo ad essi.

Va sottolineato, sul punto, che le modalità di realizzazione del contraddittorio non sono a forma vincolata, essendo sufficiente (e necessario) che si realizzi in modo effettivo quali siano gli strumenti in concreto adottati, siano essi il ricorso a procedure partecipative o l'impiego di altri meccanismi finalizzati all'interlocuzione preventiva, come, ad esempio, l'inoltro di questionari, il riconoscimento dell'accesso agli atti ovvero l'espletamento di altre attività che risultino funzionali a detto obbiettivo.

Le forme in concreto adottate - in assenza, come su osservato, di una disciplina che ne declini in modo specifico le conseguenze per l'inosservanza - assolvono ad una funzione solo strumentale rispetto al-l'obbiettivo di assicurare il contraddittorio, sicchè esse, quale sia lo specifico ambito sostanziale su cui è lamentata l'intervenuta lesione del diritto di difesa, sono tutte ancorate al principio di effettività e, quindi, alla cd. prova di resistenza.

Significativa sul punto è la giurisprudenza della Corte di Giustizia con riguardo all'esercizio del diritto di accesso, che, con riguardo ai procedimenti tributari, è consentito nel nostro ordinamento nei limiti e alle condizioni previste dalla L. n. 241 del 1990, art. 24, commi 1, lett. b)

e 2, della ferma la generale previsione di cui al successivo comma 7, secondo il quale "Deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici".

15. Sulla questione la Corte di Giustizia ha rilevato che "Benchè le autorità tributarie nazionali non siano soggette ad un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispongono nè di comunicare d'ufficio i documenti e le informazioni a sostegno della decisione prevista, ciò non toglie che, nei procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'IVA, un soggetto dell'ordinamento deve avere la possibilità di ricevere in comunicazione, su sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dalla pubblica autorità al fine di adottare la sua decisione, a meno che non vi siano obiettivi di interesse generale che giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti" (v. sentenza 4 giugno 2020, SC C.F. SRL, in C-430/19, punto 31; in precedenza v. già sentenza del 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, punti 32 e 39). Ha, tuttavia, posto in risalto che una eventuale violazione non è idonea, di per sè sola, a determinare l'ineludibile annullamento della decisione adottata poichè "il principio di effettività... non esige che una decisione contestata, in quanto adottata in violazione dei diritti della difesa, sia annullata in tutti i casi" potendo ciò derivare "soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso" (sentenza SC C.F. SRL cit., punti 35 e 37).

16. E' opportuno precisare - da ultimo - che non è significativa, in senso contrario a fondare una più circoscritta nozione di effettività, la decisione della Corte di Giustizia 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft, in C-189/18, che si basa su presupposti in fatto e diritto affatto diversi da quelli qui in rilievo.

L'affermazione della Corte, difatti, si inseriva in un contesto in cui lo stesso diritto di difesa era negato dalla disciplina nazionale in discussione, intesa a tutelare, ma con una latitudine estrema, le esigenze di certezza del diritto.

La normativa ivi in giudizio (e la relativa prassi amministrativa), infatti, da un lato, vincolava l'Amministrazione finanziaria alle constatazioni di fatto e alle qualificazioni giuridiche già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo; dall'altro, esonerava la stessa dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova a suo carico, inclusi quelli tratti dai procedimenti connessi a causa del carattere definitivo delle decisioni così adottate; escludeva, infine, la possibilità per il giudice di riesaminare e mettere in discussione le prove e gli accertamenti già eseguiti.

Da ciò, dunque, la necessità per la Corte di Giustizia di stabilire con nettezza, senza accennare al temperamento della prova di resistenza (in realtà neppure pertinente alla problematica in esame), che l'Amministrazione finanziaria non può essere esonerata dall'obbligo di far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, compresi quelli provenienti dai procedimenti connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, nonchè che il soggetto passivo non può essere privato del diritto di rimettere in discussione utilmente le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche compiute dall'Amministrazione nell'ambito dei procedimenti collegati.

La vicenda, quindi, involgeva profili e connotazioni attinenti alla stessa esistenza del diritto di difesa e non alle conseguenze della sua violazione, da cui l'estraneità delle relative questioni.

17. Venendo alla vicenda in giudizio, innanzitutto il motivo a ben vedere non prospetta una questione di contraddittorio nella fase procedimentale con la società, peraltro come visto ampiamente intervenuto in molteplici forme dal momento che, oltre alla redazione del p.v.c. del 20.7.2006 la cui notifica è stata oggetto di querela di falso, anteriormente vi è stato il p.v.c. di accesso del 7.6.2006 e, successivamente, anche l'esperimento della procedura di invito al contraddittorio e di accertamento con adesione. Al contrario, il motivo è incentrato su una questione di motivazione dell'atto impugnato e questo esclude una rilevanza della giurisprudenza Glencore nella fattispecie. Inoltre, i ricorrenti lamentano la mancata conoscenza del p.v.c. del 20.7.2006 richiamato nella motivazione dell'avviso di accertamento e di cui non sarebbero stati a conoscenza, ma sarebbe improprio a riguardo considerare l'atto come fosse parte di un'"indagine nei confronti di terzi", non nel senso che la società non sia dotata di personalità giuridica distinta dalle persone fisiche ma in quanto gli unici due soci della società di persone hanno il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (cfr., con riferimento ad una società di capitali a ristretta base sociale Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 21126 del 02/10/2020, Rv. 659467 - 01).

Tanto premesso, un ulteriore profilo di inammissibilità è dato dal fatto che, ai fini della decisività, il mezzo.di impugnazione non deduce o articola in alcun modo come, la mancanza di conoscenza del p.v.c. del 20.7.2006 il procedimento, avrebbe inciso sul diritto di difesa dei contribuenti e quali ragioni avrebbero potuto in concreto far valere qualora la copia del p.v.c. in questione fosse stata legalmente notificata. In altri termini, la lamentata violazione è dedotta solo in sè e per sè, neppure deducendo ulteriori elementi suscettibili di una diversa, anche solo potenziale, considerazione del merito dell'accertamento.

18. La stessa tecnica di formulazione della censura genera poi un ulteriore ragione per dismettere la censura, in quanto la questione è prospettata come questione di motivazione dell'atto e al proposito la Corte rammenta che "In tema di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare al relativo avviso gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità "integrativa" delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo ai sensi della L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 3, sicchè detto obbligo riguarda i soli atti che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale nell'avviso stesso, con esclusione, peraltro, di quelli cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva." (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 24417 del 05/10/2018, Rv. 650525 - 01).

19. Orbene, nel caso di specie l'Agenzia a p.8 del controricorso - indipendentemente dalla questione della notifica del p.v.c. del 20.7.2006 - afferma che nell'atto impositivo impugnato risulta trasfuso il contenuto essenziale del p.v.c. del 20.7.2006, consentendo l'individuazione facile di punti dell'atto richiamato su cui è basata la ricostruzione dell'Ufficio.

A ciò si aggiunge il fatto che la sentenza gravata riporta, confermandola, la decisione della CTP secondo cui gli accertamenti sono ben motivati oltre che ben conosciuti dai contribuenti,

presenti all'accesso e destinatari, prima della notifica dell'avviso, di un invito a comparire per accertamento, con contestuale procedura di accertamento con adesione, rifiutato. Sulla scorta di tali elementi la sentenza impugnata giunge motivatamente e logicamente alla conclusione che l'accertata falsità non ha avuto nessuna incidenza sulle difesa, accertamento in fatto adeguatamente argomentato e non censurabile in questa sede di legittimità nei termini proposti.

20. Con il terzo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - i ricorrenti prospettano la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e art. 42, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, della L. n. 241 del 1990, art. 3, del D.L. n. 331 del 1993, art. 62 sexies, comma 3, conv. con modif. in L. n. 427 del 1993, per nullità dell'atto amministrativo impugnato in mancanza assoluta di motivazione per l'omessa indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato l'avviso di accertamento basato sugli studi di settore, non essendo stato preceduto - a loro dire - dalla fase obbligatoria del contraddittorio anticipato, con specifico riferimento alle giustificazioni che il contribuente avrebbe potuto addurre, e per omessa necessaria istruttoria.

21. Il motivo è infondato. Va premesso che "La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento. Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri.". (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 21754 del 20/09/2017, Rv. 645461 - 02 conforme a Cass. Sez. U, Sentenza n. 26635 del 18/12/2009, Rv. 610691 - 01).

22. Orbene, nel caso in esame in primo luogo correttamente è stato instaurato il contraddittorio endoprocedimentale ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, e la notifica degli atti impositivi è stata preceduta anche dalla procedura di accertamento con adesione, rifiutato nella fattispecie.

In secondo luogo, nella fattispecie si verte su tre accertamenti misti, ossia non puramente basati sullo studio di settore, dal momento che la sua applicazione si colloca nel quadro di un complessivo accertamento analitico induttivo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ex art. 39, comma 1, lett. d). In siffatto contesto, i parametri applicati rappresentando la risultante dell'estrapolazione di una pluralità di dati, i quali rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio

dell'accertamento analitico-induttivo (Cass. 20 febbraio 2015 n. 3415; Cass. 13 luglio 2016 n. 14288), con conseguente infondatezza della censura.

23. Con il quarto motivo dei ricorsi - ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 -, si deduce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, comportante secondo i contribuenti la nullità dell'accertamento notificato alla società, in quanto emesso sulla base di un dato errato all'esito del ricalcolo dei ricavi operato con l'applicazione dello studio di settore.

24. Il motivo è inammissibile, in quanto ripropone un argomento già dismesso non solo in sede di contraddittorio procedimentale, ma anche nel primo e secondo grado di giudizio. Va rammentato che la Corte di cassazione non è mai giudice del fatto in senso sostanziale ed esercita un controllo sulla legalità e logicità della decisione che non consente di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa. Ne consegue che la parte non può limitarsi a censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendovi la propria diversa interpretazione, al fine di ottenere la revisione degli accertamenti di fatto compiuti (Cass. 28 novembre 2014 n. 25332; Cass. 22 settembre 2014 n. 19959).

Con il motivo i ricorrenti non fanno valere l'omesso esame di un fatto decisivo e contrario non esaminato dal giudice d'appello, ma si limitano a riproporre la propria diversa ricostruzione della contabilità societaria, contrapponendola a quella fatta propria motivatamente dal giudice d'appello, in particolare a pag. 2 della motivazione.

25. Con il quinto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - i contribuenti deducono la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 1 e del D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 16, comma 2, per nullità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni in mancanza assoluta di motivazione e mancanza di indicazione degli elementi previsti a pena di nullità dalla legge ult. cit..

26. Con il sesto motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - i ricorrenti deducono la violazione e falsa applicazione di legge, per nullità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni per omessa motivazione della personalità dell'autore della violazione (ricorsi G. e V. F.) e per mancata indicazione degli elementi previsti a pena di nullità dal D.Lgs. n. 472 del 1992, art. 16, comma 2 (ricorso società V.).

27. I motivi sono inammissibili per difetto di decisività e autosufficienza. Va reiterato che "In tema di ricorso per cassazione, il principio di autosufficienza - prescritto, a pena di inammissibilità, dall'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 3 - è volto ad agevolare la comprensione dell'oggetto della pretesa e del tenore della sentenza impugnata, da evincersi unitamente ai motivi dell'impugnazione: ne deriva che il ricorrente ha l'onere di operare una chiara esposizione funzionale alla piena valutazione di detti motivi in base alla sola lettura del ricorso, al fine di consentire alla Corte di cassazione (che non è tenuta a ricercare gli atti o a stabilire essa stessa se ed in quali parti rilevino) di verificare se quanto lo stesso afferma trovi effettivo riscontro, anche sulla base degli atti o documenti prodotti sui quali il ricorso si fonda, la cui testuale riproduzione, in tutto o in parte, è invece richiesta quando la sentenza è censurata per non averne tenuto conto.". (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 24340 del 04/10/2018, Rv. 651398 - 01). Nel

caso di specie i ricorrenti non riproducono neppure il provvedimento di irrogazione delle sanzioni su cui si appuntano le loro critiche, non essendo sufficiente il mero rimando ad un allegato d'appello, in quanto ciò non consente di apprezzare la decisività dei motivi e di supportare adeguatamente la prospettazione del ricorso.

28. Con il settimo motivo i due soli soci - ai fini dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - lamentano la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5 e della L. n. 212 del 2000, art. 7, e deducono la nullità degli atti di accertamento loro notificati per mancanza e/o carenza di motivazione per difetto di allegazione e/o specifica riproduzione dei documenti richiamati nel provvedimento, in particolare l'avviso di accertamento notificato nei confronti della società.

29. Il motivo è destituito di fondamento. Va ribadito che "In materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società di capitali, organizzata nella forma della società a responsabilità limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento conseguenziale nei confronti dei soci, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi notificati ai soci è soddisfatto anche mediante rinvio "per relationem" alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, ancorchè solo a quest'ultima notificato, giacchè il socio, ex art. 2476 c.c., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi." (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 21126 del 02/10/2020, Rv. 659467 - 01). Non vi sono ragioni per discostarsi nel caso di specie da tale insegnamento che, a maggior ragione, vale con riferimento ad una società di persone, di cui i soci sono appena due.

30. In conclusione il ricorso va complessivamente rigettato e le spese di lite sono liquidate come da dispositivo, tenuto conto che l'Agenzia si è costituita solo nei confronti della società e non anche dei soci, e seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte: rigetta i ricorsi riuniti e condanna i ricorrenti in solido alla rifusione delle spese di lite, liquidate per l'Agenzia in Euro 2.300,00 per compensi, oltre Spese prenotate a debito.

Dichiara che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per ciascuno dei tre ricorsi, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 14 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza