Sentenza del 06/12/2022 n. 35885 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con avviso di accertamento n. (---), notificato il 6 aprile 2007, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli, accertava nei confronti di A.A. maggiori redditi da partecipazione nella società MA.DE.R. Srl (della quale era socia per il 33,33%), esercente l'attività di commercio di articoli igienici, e quindi una maggiore imposta IRPEF per l'importo di Euro 287.463,84 per l'anno (---), oltre relative addizionali regionale e comunale, derivatele dall'accertamento di maggiori redditi in capo alla società partecipata.

1.1. Avverso tale avviso di accertamento la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 697/32/2009, lo accoglieva, annullando l'atto impugnato.

1.2. Interposto gravame dall'Ufficio la Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 81/46/2012, pronunciata il 31 gennaio 2012 e depositata in segreteria il 13 marzo 2012, rigettava l'appello.

1.3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, sulla base di due motivi (ricorso iscritto al n. 11511/2013 R.G.).

Resiste con controricorso la contribuente A.A., la quale propone altresì ricorso incidentale, sulla base di otto motivi.

2. Con avviso di accertamento n. (Omissis), notificato il 20 febbraio 2007, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli accertava nei confronti della società MA.DE.R. Srl , esercente l'attività di commercio di articoli igienici e sanitari, maggiore IRPEG per l'importo di Euro 1.076.114,67, maggiore IRAP per Euro 135.514,33 e maggiore IVA per Euro 386.21402 per l'anno (Omissis), a seguito del recupero a tassazione di passività indebitamente eliminate L. 27 dicembre 2002, n. 289, ex art. 14 ricavi occulti, illegittimo ammortamento di costi e omessa imputazione a conto economico di un premio su acquisti.

2.1. Avverso tale avviso di accertamento la MA.DE.R. Srl proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 696/32/2009, lo accoglieva, annullando l'atto impugnato.

2.2. Interposto gravame dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 80/46/2012, pronunciata il 31 gennaio 2012 e depositata in segreteria il 13 marzo 2012, rigettava l'appello e confermava la sentenza impugnata.

2.3. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione (iscritto al n. 11528/2013 R.G.) l'Agenzia delle entrate, sulla base di sette motivi. Resiste con controricorso la MA.DE.R. Srl , che propone altresì ricorso incidentale sulla base di otto motivi.

3. Con avviso di accertamento n. (Omissis), notificato il 19 giugno 2007, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli, accertava nei confronti di C.C. maggiori redditi da partecipazione nella società MA.DE.R. Srl (della quale è socia per il 33,34%), esercente l'attività di commercio di articoli igienici e sanitari, e quindi maggiore IRPEF per l'importo di Euro 293.633,33 per l'anno (Omissis), oltre relative addizionali regionale e comunale, derivatele dall'accertamento di maggiori redditi in capo alla società partecipata.

3.1. Avverso tale avviso di accertamento la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 38/12/2010, lo accoglieva, annullando l'atto impugnato.

3.2. Interposto gravame dall'Ufficio la Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 79/46/2012, pronunciata il 31 gennaio 2012 e depositata in segreteria il 13 marzo 2012, rigettava l'appello.

3.3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione (ricorso iscritto al n. 11535/2013 R.G.). l'Agenzia delle entrate, sulla base di due motivi.

Resiste con controricorso la contribuente C.C., la quale propone altresì ricorso incidentale, sulla base di otto motivi.

4. Con avviso di accertamento n. (Omissis), notificato il 4 aprile 2007, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli, accertava nei confronti di D.D. maggiori redditi da partecipazione nella società MA.DE.R. Srl (della quale è socia per il 33,33%), esercente l'attività di commercio di articoli igienici e sanitari, e quindi maggiore IRPEF per l'importo di Euro 287.552,19 per l'anno (Omissis), oltre relative addizionali regionale e comunale, derivatele dall'accertamento di maggiori redditi in capo alla società partecipata.

4.1. Avverso tale avviso di accertamento la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli la quale, con sentenza n. 698/32/2009, lo accoglieva, annullando l'atto impugnato.

4.2. Interposto gravame dall'Ufficio la Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 82/46/2012, pronunciata il 31 gennaio 2012 e depositata in segreteria il 13 marzo 2012, rigettava l'appello.

4.3. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione (ricorso iscritto al n. 11564/2013 R.G.). l'Agenzia delle entrate, sulla base di due motivi.

Resiste con controricorso la contribuente D.D., la quale propone altresì ricorso incidentale, sulla base di sette motivi.

5. Con ordinanza interlocutoria dell'11 gennaio 2021 la Corte disponeva la riunione dei ricorsi suddetti, nonchè l'acquisizione dei fascicoli di merito.

6. All'udienza pubblica del 24 giugno 2022 il consigliere relatore ha svolto la relazione ed il P.M. ha rassegnato le proprie conclusioni.

Motivi della decisione

7. Per ragioni di pregiudizialità logico-giuridica, devono essere esaminati preliminarmente il ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della società MA.DE.R. Srl avverso la sentenza della C.T.R. della Campania n. 80/46/2012 depositata il 13 marzo 2012, ed il ricorso incidentale proposto dalla MA.DE.R. Srl , trattandosi di ricorsi attinente all'avviso di accertamento nei confronti della predetta società MA.DE.R. Srl , che costituisce il presupposto dei conseguenti accertamenti di maggiori redditi da partecipazione societaria nei confronti dei soci.

8. (ricorso n. 11528/2013 R.G.) - Con l'avviso di accertamento impugnato (n. (---)) l'Agenzia delle entrate Direzione provinciale II di Napoli ha recuperato a tassazione le seguenti voci: 1) passività eliminate L. n. 289 del 2002, ex art. 14 (Euro 1.168.811,77 dal conto debiti v/ fornitori e dal conto corrente bancario), in quanto rilevate al (---) e non al (---), come richiesto dalla norma sulla regolarizzazione contabile; 2) ricavi occulti per Euro 1.828.572,05, accertati sulla base dell'inattendibilità contabile derivata: i) dall'inverosimiglianza di un utile di Euro 32.000,00 su un volume d'affari di Euro 24.700.000,00 circa; dall'illegittima regolarizzazione di cui sopra e da altre irregolarità, quali la tardiva esibizione del libro cespiti ammortizzabili e l'assenza delle annotazioni ad esso relative anche nel libro inventari, da cui mancava pure la trascrizione di bilancio e inventario 2004; iii) assenza di scritture ausiliarie di magazzino, e presenza solo di schede fornitori riportanti i loro nomi, il codice dei beni e i relativi costi di acquisto e vendita, il ricarico, le giacenze iniziali, gli acquisti e le vendite dell'anno; 3) illegittimo ammortamento di costi per manutenzione straordinaria di immobile locato (Euro 15.142,26), laddove il contratto riservava al conduttore solo la piccola manutenzione agli impianti di acqua, gas, luce e sanitari; 4) omessa imputazione a conto economico di un premio su acquisti di Euro 5.403,00, erroneamente inserito in un importo stornato dai premi (Omissis) in quanto di competenza dell'anno (Omissis).

L'impugnazione dell'avviso di accertamento in questione riguardava soltanto i primi due rilievi.

8.1. Orbene, con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia e violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2, n. 4) e art. 111 Cost. per apparenza della motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4). Rileva la ricorrente che la sentenza di appello costituisce mera trascrizione della sentenza di primo grado, e che non era stata data risposta alle censure proposte dall'Ufficio in appello, ragion per cui la motivazione della sentenza era solo apparente.

8.2. Con il secondo motivo di ricorso principale l'Ufficio deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per extrapetizione e violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 75, comma 5, (TUIR), nella

formulazione vigente pro-tempore, oltre che omessa e insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3), 4) e 5).

Rileva, in particolare, la ricorrente che in appello era stato censurato il fatto che due delle poste rideterminate dall'Ufficio non erano state oggetto di impugnazione da parte della contribuente, con conseguente vizio di ultrapetizione nella parte in cui la sentenza aveva rigettato integralmente l'appello, confermando l'annullamento integrale dell'atto impositivo. Deduce altresì violazione di legge in relazione alla deduzione dei costi relativi al bene condotto in locazione, laddove i costi di manutenzione straordinaria, in quanto gravanti sul locatore, non avrebbero potuto gravare sull'impresa conduttrice.

8.3. Con il terzo motivo viene dedotta violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'Ufficio non avrebbe fatto riferimento alla natura e ai motivi del recupero.

8.4. Con il quarto motivo la ricorrente eccepisce violazione degli artt. 100 e 112 c.p.c., nonchè omessa e insufficiente motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), con riferimento alla parte della sentenza impugnata in cui la C.T.R. ha ritenuto che i ricavi sarebbero stati determinati al netto dei premi e i costi al lordo degli stessi. Deduce la ricorrente, in primo luogo, vizio di ultrapetizione, non essendo stata tale doglianza stata articolata in prime cure, ed eccepisce, altresì, che i costi sarebbero stati, invero, computati al netto dei premi e che questo, in ogni caso, si sarebbe tradotto in un vantaggio per la parte, non essendo stato applicato il maggior ricarico di settore.

8.5. Con il quinto motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 39, comma 1, lett. d) e degli artt. 2709 e 2730 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3) e 5), nonchè omessa e insufficiente motivazione, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che l'accertamento era stato elevato sulla base di una errata determinazione della percentuale di ricarico.

Rileva, in particolare, la ricorrente come la società contribuente avesse una contabilità incompleta, e come gli accertamenti fossero stati condotti sulla base delle scritture contabili dell'impresa, senza procedere alla ricostruzione e individuazione di una percentuale di ricarico e senza considerare che l'accertamento era stato condotto sulla base delle scritture contabili della contribuente, aventi valore confessorio.

8.6. Con il sesto motivo l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 15 e del D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570, art. 1, comma 1, lett. d), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che il ricorrente non fosse obbligato ad avere una elencazione dettagliata delle giacenze, laddove tale obbligo discende dall'art. 1, comma 1, lett. d) D.P.R. ult. cit.

8.7. Con il settimo motivo di ricorso l'Ufficio deduce, violazione e falsa applicazione della L. n. 289 del 2002, art. 14 e L. 24 dicembre 2003, n. 350, art. 2, comma 47, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che la società contribuente avrebbe effettuato delle rettifiche di valore nel (---), recependole nel bilancio

relativo al suddetto esercizio, quali rettifiche conseguenti al condono di cui alla L. n. 289 del 2002. Sostiene, in particolare, la ricorrente che la suddetta disposizione si riferisce alle poste contabili di cui al periodo di imposta dell'esercizio (---) e aggiunge che la società contribuente aveva già fatto uso della regolarizzazione consentita nel (---); rileva quindi che le passività inesistenti, depurate dal bilancio (---), erano superiori al saldo iniziale delle stesse al (---), concludendo che la contribuente avrebbe eliminato passività (debiti verso fornitori) relative a un esercizio di imposta ((---)) per il quale non era consentito avvalersi del condono.

9. Venendo ora a descrivere i motivi di ricorso incidentale proposti dalla MA.DE.R. Srl , rileva la Corte quanto segue.

9.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale la società contribuente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello, dichiarato inammissibile l'appello proposto dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso, trattandosi di questione rilevabile di ufficio. La ricorrente incidentale chiede, pertanto, verificarsi preliminarmente negli atti depositati dall'Ufficio in appello la mancanza indicazione, ovvero la mancanza tout court degli adempimenti indicati, stante la notificazione dell'atto di appello a mezzo posta raccomandata.

9.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la MA.DE.R. Srl eccepisce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non avere, la C.T.R., dichiarato l'inammissibilità dell'atto di appello pur essendo mancata l'indicazione, da parte dell'Ufficio appellante, circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso, con conseguente erronea decisione della controversia nel merito.

9.3. Con il terzo motivo di ricorso incidentale la ricorrente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, la C.T.R., dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per mancanza del deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, rilevando trattarsi di questione rilevabile di ufficio. Anche il tal caso la ricorrente sollecita l'esame degli atti depositati dall'Ufficio nel grado di appello, al fine di verificare la mancata esecuzione dei suddetti adempimenti e di procedere alla declaratoria dell'inammissibilità dell'atto di impugnazione in appello; osserva, inoltre, la ricorrente incidentale come sia irrilevante la costituzione della contribuente in grado di appello e la mancata eccezione di parte sul punto.

9.4. Con il quarto motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non avere, i giudici di secondo grado, dichiarato l'inammissibilità dell'appello per essere mancata l'indicazione, da parte dell'Ufficio appellante, circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per essere mancato il deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio,

rilevando trattarsi di questione rilevabile di ufficio; la ricorrente rileva, anche sotto tale profilo, come non incida la mancata eccezione di parte sul punto.

9.5. Con il quinto motivo di ricorso incidentale la MA.DE.R. Srl eccepisce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per mancanza nell'atto di appello (sia quanto alla intestazione, sia quanto al corpo dell'atto) dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto. Evidenzia, la ricorrente, come al caso di specie si applicherebbe il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 cit., come novellato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 28, comma 2, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, in relazione alla legittimazione attiva processuale dell'Ufficio, il che si ripercuoterebbe sull'ammissibilità dell'appello.

9.6. Con il sesto motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza, nell'atto di appello, dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto.

9.7. Con il settimo motivo di ricorso incidentale la MA.DE.R. Srl eccepisce, ancora, violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere privo l'appello di specifica impugnazione delle diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, quali l'annullamento dell'atto impositivo nei confronti della contribuente quale effetto dell'annullamento non definitivo dell'accertamento pregiudiziale nei confronti della società partecipata, nonchè avendo operato una inammissibile mutatio libelli al fine di ottenere, violando i limiti del deducibile in grado di appello, la conferma della pretesa erariale su basi fattuali e giuridiche del tutto nuove rispetto alla motivazione dell'avviso di accertamento.

9.8. Con l'ottavo motivo di ricorso incidentale la ricorrente deduce, infine, violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere l'appello privo di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, per le medesime ragioni già indicate nel precedente motivo di ricorso incidentale.

10. Procedendo quindi allo scrutinio dei singoli motivi di ricorso principale, la Corte osserva quanto segue.

Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso per mancata specificità dei motivi e per mancata indicazione dello svolgimento dei fatti di causa, essendo gli stessi evincibili sia quanto al parametro normativo, sia quanto alle argomentazioni espresse, anche per relationem rispetto agli atti di causa debitamente trascritti, il che consente l'esame dei motivi di ricorso ex actis.

10.1. Il primo motivo è infondato.

10.1.1. Preliminarmente, con riferimento a tale motivo, vanno rigettate le eccezioni di inammissibilità, sollevate dalla difesa della società controricorrente.

Il motivo in questione, infatti, non contiene alcuna mescolanza di censure, essendo chiaramente delineato, con riferimento alla eccepita mancanza di reale motivazione della sentenza.

In secondo luogo, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, il ricorso contiene la trascrizione della sentenza, per la parte che la ricorrente ritiene di censurare.

Ancora, il ricorso contiene l'indicazione dei motivi e delle richieste in appello avanzate dall'Ufficio, e, con riferimento alla violazione dell'art. 112 c.p.c., contiene espressamente il riferimento al profilo dell'omessa pronuncia, in quanto la sentenza di secondo grado sarebbe una mera riproduzione della sentenza di primo grado. Non era peraltro necessaria la trascrizione dell'intero atto di appello, in quanto la censura riguarda proprio l'avere "fatto proprie", da parte del giudice d'appello, le considerazioni del giudice di primo grado.

10.1.2. Il motivo è, in ogni caso, infondato, in quanto la sentenza non è stata motivata per relationem con la sentenza di primo grado, ma ha "fatto proprie" le considerazioni già articolate dal giudice di primo grado, e inoltre contiene un percorso logico-giuridico, benchè lo stesso sia identico della sentenza del primo grado; del resto, le doglianze in appello sono le stesse già oggetto di controdeduzioni in primo grado, come nota il controricorrente ("si riportava integralmente a quanto espresso in prime cure"), accertamento compiuto dal giudice di primo grado non oggetto di impugnazione.

Non sussiste pertanto il vizio di omessa pronuncia, perchè la sentenza ha pronunciato su tutta la domanda.

10.2. Il secondo motivo è fondato.

10.2.1. Anche con riferimento a tale motivo, invero, devono innanzitutto essere esaminate le eccezioni di inammissibilità sollevata dalla difesa della controricorrente, che sono prive di fondamento.

Il motivo in questione, infatti, non contiene alcuna mescolanza di censure, essendo chiaramente delineato con riferimento alla eccepita mancata pronuncia, in grado di appello, sulla censura relativa al fatto che due delle poste rideterminate nell'avviso di accertamento emesso dall'A.F. non erano state oggetto di impugnazione, e quindi avrebbero dovuto essere dichiarate definitive.

Infondata è pure l'eccezione di inammissibilità del motivo, per non avere specificato, l'Agenzia ricorrente, quale sia "la sentenza impugnata, ovvero la sentenza che recherebbe i vizi meramente e genericamente elencati". La sentenza impugnata, infatti, è chiaramente indicata nell'intestazione del ricorso, e si comprende chiaramente che la censura si riferisce all'omessa presa in considerazione dello specifico motivo di appello, attinente al mancato annullamento

solo parziale dell'avviso di accertamento, ed alla mancata conferma della legittimità dei rilievi n. 3) e n. 4) in esso contenuti, che non erano stati oggetti di impugnazione.

Ancora, infondata deve ritenersi l'eccezione di inammissibilità del motivo per mancata trascrizione della sentenza impugnata, in quanto la sentenza è comunque allegata al ricorso, ed è chiaramente evincibile, dal contenuto del motivo, l'omissione lamentata dalla ricorrente.

Sempre in via preliminare, deve ritenersi infondata l'eccezione di inammissibilità del motivo, per avere omesso l'Agenzia di trascrivere integralmente le domande di appello in relazione alle quali lamenta il vizio di extrapetizione, in quanto, contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, l'Ufficio ha chiaramente indicato (pag. 2, righi 17-20) quale parte dei motivi di appello non sono stati presi in considerazione.

La controricorrente, ancora, eccepisce l'inammissibilità del motivo per genericità ed indeterminatezza - e quindi non autosufficienza dello stesso, nel mentre il motivo è chiaramente specificato, riguardando l'omessa pronuncia su una specifica censura effettuata con il ricorso in appello.

Infondata è pure l'ultima eccezione di inammissibilità del motivo sollevata, con la quale la controricorrente ribadisce la genericità del motivo per avere la ricorrente omesso "di dare conto del fondamentale e decisivo contenuto "in fatto" della motivazione delle sentenza di primo e secondo grado". In realtà, dal contenuto del motivo (e dal ricorso in generale) si evince chiaramente qual è la censura sollevata, apparendo quindi del tutto ultronea la necessità della riproduzione integrale del contenuto in fatto delle sentenze dei gradi precedenti di giudizio.

10.2.2. Nel merito, come già detto, il motivo è fondato.

Come si evince dal contenuto del ricorso in primo grado, la società MA.DE.R. Srl aveva, tra l'altro, censurato la sentenza di primo grado, per avere annullato integralmente l'avviso di accertamento, e quindi anche per la parte relativa ai rilievi nn. 3) e 4) (riguardanti l'illegittimo ammortamento di costi per manutenzione straordinaria di immobile locato (Euro 15.142,26), laddove il contratto riservava al conduttore solo la piccola manutenzione agli impianti di acqua, gas, luce e sanitari, e l'omessa imputazione a conto economico di un premio su acquisti di Euro 5.403,00, erroneamente inserito in un importo stornato dai premi (Omissis) in quanto di competenza (Omissis)), che non erano stati oggetti di impugnazione.

La sentenza di appello, invero, esamina unicamente la questione relativa al rilievo n. 3), ritenendo ingiustificato il comportamento dell'Ufficio "che recupera a tassazione oneri debitamente documentati e riguardanti l'attività d'impresa", e ciò facendo incorre tuttavia nel denunciato vizio di extra-petizione, visto che, come detto, tale rilievo non era stato oggetto di impugnazione da parte della società contribuente. Da ciò deriva anche l'assorbimento della parte di motivo, relativa alla denunciata violazione dell'art. 75, comma 5 TUIR, con riferimento all'ammissibilità della detrazione in questione, visto che la C.T.R. non avrebbe proprio potuto esaminare tale rilievo.

Con riferimento ad entrambi i rilievi (n. 3) e n. 4) dell'avviso di accertamento impugnato), peraltro, la C.T.R. ha omesso di prendere atto della mancata impugnazione degli stessi, confermando l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento, con ciò omettendo di pronunciarsi su tale specifico motivo di appello.

10.3. Venendo ora ad esaminare il terzo motivo di ricorso, vanno innanzitutto esaminate le eccezioni di inammissibilità dello stesso, sollevate dalla difesa della controricorrente.

10.3.1. Infondata è l'eccezione di inammissibilità del motivo per avere, l'Agenzia, cumulato più motivi di ricorso. Il motivo, infatti, è unico e chiaramente riferibile alla dedotta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42; non vi è alcuna pluralità di censure, nè vengono cumulate questioni fattuali e giuridiche diverse tra loro, facendosi chiaramente riferimento alla questione dell'asserito difetto di motivazione dell'avviso di accertamento impugnato.

Infondata è anche l'eccezione di inammissibilità del motivo, per non avere la ricorrente trascritto compiutamente la motivazione della sentenza impugnata. Contrariamente a quanto sostenuto dalla controricorrente, infatti, viene chiaramente indicata la parte della sentenza impugnata oggetto di censura, e cioè il passaggio secondo il quale l'avviso impugnato non avrebbe fatto "un chiaro riferimento alla natura ed ai motivi del recupero", così ritenendo sussistente un vizio di motivazione dell'atto.

Infondata è pure l'eccezione di non autosufficienza del motivo, in quanto la censura è chiaramente determinata nel suo contenuto.

10.3.2. Il motivo è comunque infondato.

Con motivo in questione, infatti, viene censurata la prima delle rationes decidendi della C.T.R., che ha ritenuto (prima di ritenere nel merito infondato il recupero) l'atto non motivato; tuttavia, non viene trascritto l'avviso di accertamento, al fine di valutare la sussistenza o meno del difetto di motivazione, e la corretta applicazione, quindi, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 da parte della C.T.R.

10.4. Con riferimento al quarto motivo di ricorso, vanno innanzitutto esaminate le eccezioni di inammissibilità sollevate dalla controricorrente.

10.4.1. Appare infondata l'eccezione di inammissibilità del motivo per errore nella qualificazione dello stesso con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), anzichè con riferimento al n. 4), trattandosi di evidente errore materiale nell'indicazione del numero in questione, e facendo inequivocabilmente riferimento, il motivo in questione, ad una eventuale nullità della sentenza per violazione di norma processuale, ed in particolare degli artt. 100 e 112 codice di rito.

Del tutto infondata è poi l'eccezione di inammissibilità del motivo per pluralità di censure tra loro incompatibili, facendosi invece chiaramente riferimento ad un vizio di ultrapetizione, per non avere, la ricorrente, mai lamentato che l'Ufficio avesse considerato "i ricavi al etto dei premi ed i costi a lordo degli stessi", così creando una disomogeneità di valori, ed essendo quindi la censura assolutamente specifica e dettagliata.

Infondata è anche l'eccezione di inammissibilità del motivo, sulla base della sussistenza di un presunto vizio revocatorio dedotto con il motivo in questione, basato su un asserito travisamento dei fatti da parte della C.T.R. Con il vizio in questione, infatti, non viene dedotto alcun errore di fatto, ma unicamente una violazione della legge processuale, ed in particolare del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

Infondata è pure l'ulteriore eccezione di inammissibilità del motivo, per avere la ricorrente omesso di "dare conto del contenuto testuale degli atti di causa che decisivamente richiama". Invero, con il motivo in questione è chiaramente individuata la parte di sentenza che si intende contestare, e qual è la ragione di tale contestazione, con riferimento alla mancanza di una specifica doglianza in merito alla circostanza secondo la quale l'Ufficio avrebbe considerato "i ricavi al netto dei premi ed i costi a lordo degli stessi".

Ancora, deve ritenersi infondata l'eccezione di inammissibilità del motivo, per mancata specificazione delle ragioni di asserita violazione dell'art. 100 c.p.c., in quanto l'indicazione di tale norma di legge nella rubrica del motivo è di per sè irrilevante, dovendosi fare riferimento, comunque, alle ragioni indicate nel corpo del motivo, che richiamano inequivocabilmente la violazione dell'art. 112 c.p.c., pure richiamata in rubrica.

Infondata è pure l'eccezione di inammissibilità con la quale si deduce che la ricorrente non avrebbe dato conto "della complessiva motivazione in cui si inserisce" il passaggio della sentenza suindicato, il che non consentirebbe di verificare se si tratti della motivazione di una pronuncia su una domanda autonoma, o un passaggio secondario meramente esemplificativo dell'erroneità ed illogicità del percorso motivazione dell'avviso di accertamento.

Il passaggio della sentenza impugnato, infatti, è chiaramente individuato, e fa riferimento ad una delle ragioni utilizzate dalla C.T.R. per confermare l'annullamento dell'avviso di accertamento, già disposto dal giudice di primo grado.

Deve infine ritenersi infondata l'ultima eccezione di inammissibilità, con la quale si lamenta l'insussistenza di un vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), in quanto, come già detto, nel caso di specie - al di là dell'intestazione della rubrica - non si versa nell'ipotesi di omessa considerazione di un fatto decisivo oggetto di controversia, ma nella fattispecie di una eccepita violazione della legge processuale.

10.4.2. Nel merito, il motivo è fondato.

La C.T.R., nel confermare la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento impugnato, ha ritenuto che l'Ufficio, nella ricostruzione della rielaborazione del calcolo, avesse preso in considerazione elementi non esatti e non coerenti tra loro, avendo considerato i ricavi al netto dei premi ed i costi al lordo degli stessi, e creando quindi una disomogeneità di valori.

Va tuttavia rilevato che tale statuizione appare viziata da extra-petizione, in quanto, nel ricorso di primo grado, la parte non aveva mai lamentato che l'Ufficio avesse operato in tal modo. D'altronde, tale circostanza è esclusa anche in punto di fatto, dato che, contrariamente a quanto

affermato nella sentenza impugnata, l'Ufficio aveva calcolati anche i costi al netto, proprio per utilizzare dati omogenei rispetto a quelli contabilizzati dalla società.

10.5. Venendo ora ad esaminare il quinto motivo di ricorso, devono innanzitutto essere scrutinate, anche con riferimento ad esso, le eccezioni di inammissibilità sollevata dalla controricorrente.

10.5.1. Infondata è la prima eccezione di inammissibilità, con la quale la controricorrente lamenta l'esistenza ed il cumulo di una pluralità di censure tra loro disomogenee.

L'Agenzia ricorrente, invero, ha formulato una censura specifica e determinata, riguardante la violazione delle norme in materia di efficacia probatoria delle scritture contabili (art. 2709 c.c.) e di confessione (art. 2730 c.c.), sulla base di una giudizio ("errata determinazione della percentuale di ricarico") assolutamente irrilevante, trattandosi di accertamento analitico-induttivo, effettuato sulla base di un complessivo giudizio di inattendibilità della contabilità, sulla base di schede fornite dalla stessa impresa, e quindi fondato sulla mera determinazione della differenza tra ricavi e costi, come emersi dalle schede suddette.

Infondata è anche l'eccezione di inammissibilità dell'appello per omessa trascrizione integrale della sentenza impugnata, in quanto il motivo si riferisce specificamente ad un determinato passaggio motivazionale ("errata determinazione della percentuale di ricarico"), che è stato riportato testualmente, e che è chiaramente individuabile.

Incomprensibile, e comunque infondata, appare poi la censura di inammissibilità per non avere l'Agenzia "mai prima e men che meno in appello dedotto quanto ora sostiene e deduce per contrastare la decisione di appello circa l'annullamento della ripresa a tassazione di maggiori ricavi". Il motivo in oggetto riguarda una specifica violazione e falsa applicazione di legge, e la contestazione della rilevanza della "percentuale di ricarico" è sorta unicamente per l'esigenza di censurare la sentenza impugnata che ad essa fa riferimento, ragion per cui non si vede come tale questione potesse essere sollevata nei gradi precedenti. Peraltro, la contestazione circa la rilevanza della "erronea percentuale di ricarico" è stata sollevata dall'Agenzia anche nei motivi di appello.

Del tutto destituita di fondamento è, ancora, l'eccezione di inammissibilità del motivo per tentare, l'Agenzia, di mutare la propria domanda (mutatio libelli), posto che l'Ufficio ha sempre difeso la ricostruzione dei ricavi e dei costi che ha portato alla contestazione di cui al rilievo n. 2), ragion per cui il motivo in oggetto è perfettamente coerente con le pregresse difese dell'Agenzia.

10.5.2 Nel merito, il motivo è fondato.

L'accertamento in oggetto è di tipo analitico-induttivo, basato su schede di contabilità che fanno prova contro l'imprenditore, ed hanno sostanzialmente natura confessoria (artt. 2709 e 2730 c.c.).

I maggiori redditi sono stati accertati sulla base della differenza tra i ricavi ed i costi emersi dalle schede, e non applicando una qualche percentuale di ricarico; trattasi di accertamento analitico-

induttivo, in cui l'Ufficio ha tratto i suoi dati dalla contabilità, per quanto incompleta e irregolare, ed ha ricavato l'utile d'impresa sulla base della differenza tra ricavi e costi, senza tenere conto di percentuali di ricarico.

Conseguentemente, l'annullamento della ripresa a tassazione in questione, perchè derivante da un ricarico erroneamente calcolato, e assolutamente immotivata, ed in violazione degli artt. 2709 e 2730 c.c.

10.6. Per quanto riguarda il sesto motivo di ricorso, devono essere esaminate, anche in questo caso, le eccezioni di inammissibilità dello stesso, sollevate dalla difesa della controricorrente.

10.6.1. Tali eccezioni sono totalmente destituite di fondamento.

Innanzitutto, la controricorrente eccepisce, sotto varie forme, l'inammissibilità del motivo per genericità e mancata indicazione del complessivo tenore della motivazione della sentenza impugnata, in cui si colloca il riferimento dei giudici di appello alla insussistenza dell'obbligo di avere una elencazione dettagliata delle giacenze.

Tale eccezione è infondata, in quanto, ai fini dell'individuazione del motivo, è sufficiente l'indicazione del passaggio della motivazione della sentenza impugnata in cui si afferma l'inesistenza di tale obbligo, e non certo la riproduzione dell'intera sentenza.

Inoltre, contrariamente a quanto eccepito dalla controricorrente, dal motivo in questione si evince chiaramente la rilevanza causale dell'esclusione di tale obbligo, in quanto la C.T.R. ha utilizzato tale giudizio per affermare l'erroneità dell'accertamento, e la sua conseguente illegittimità.

10.6.2. Nel merito, il motivo è fondato.

Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 15 impone all'imprenditore la redazione dell'inventario, e questo deve indicare la consistenza dei beni raggruppati per categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo; la mancanza di tale adempimento realizza, per l'imprenditore in contabilità ordinaria, come la società in esame, un'irregolarità grave della contabilità, che la rende inattendibile (D.P.R. n. 570 del 1996, art. 15, comma 1, lett. d)).

Ne consegue che correttamente l'Agenzia ha utilizzato tale elemento (mancata indicazione delle giacenze d'inventario) per ritenere inattendibile la contabilità, e procedere ad accertamento analitico-induttivo.

10.7. Venendo, infine, ad esaminare il settimo motivo del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate, anche con riferimento ad esso la controricorrente ha sollevato delle eccezioni di inammissibilità, che sono da ritenere infondate.

10.7.1. Innanzitutto, il motivo in questione non presenta caratteri di novità rispetto a quanto dedotto dall'Ufficio nei precedenti gradi di giudizio, in quanto l'Agenzia ha sempre affermato la legittimità della ripresa a tassazione delle passività eliminate L. n. 289 del 2002, ex art. 14.

Inoltre, l'Ufficio non deduce una "diversa ricostruzione dei fatti" rispetto a quella operata dalla C.T.R., ma eccepisce l'inapplicabilità, al caso di specie, della norma suindicata.

10.7.2. Nel merito, il motivo è comunque infondato.

La regolarizzazione contabile riguarda, in generale, i casi in cui, in un determinato periodo d'imposta oggetto di condono, il contribuente abbia omesso di registrare in contabilità, o abbia registrato irregolarmente, un'operazione i cui effetti si riflettono ancora sul bilancio relativo all'esercizio chiuso al (---) o in corso a tale data. La regolarizzazione contabile consegue alla necessità di apportare al bilancio civilistico le rettifiche resesi necessarie a seguito della depurazione dal bilancio di passività che si sono rivelate fittizie (inesistenti) a seguito della presentazione del condono tombale, allineando i valori civilistici a quelli tributari, senza dover procedere alla redazione di nuovi bilanci e nel rispetto del principio della continuità dei valori dell'impresa che deve essere assicurato a dispetto della suddivisione della vita aziendale in più esercizi.

Dagli atti di causa emerge che la società contribuente aveva operato la rettifica delle scritture contabili non con una contropartita economica, rilevando componenti (in questo caso) positivi di reddito conseguenti al venir meno delle suddette passività, bensì iscrivendo a patrimonio una riserva da condono. La scelta della contribuente appare coerente con la rilevazione di carattere patrimoniale che i debiti (inesistenti) hanno sul passivo dello stato patrimoniale del bilancio. La creazione della riserva da condono e la conseguente rettifica contabile deve attenere ai valori dello stato patrimoniale iniziale dell'impresa dell'esercizio immediatamente successivo a quello del condono.

Orbene, nel caso di specie, l'indicazione, anche alla data del (Omissis), del valore in questione si pone in continuità rispetto all'esercizio precedente chiuso al (---), per cui si tratta dei valori "a cerniera" del (Omissis)/(Omissis). La L. n. 350 del 2003, art. 2, comma 47, in ogni caso, estende la possibilità di regolarizzazione del bilancio fino al (---), così come è avvenuto nel caso di specie.

Il motivo è, peraltro, inammissibile, in quanto la ricorrente avrebbe dovuto, al più, censurare la sentenza impugnata sotto il profilo dell'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di controversia tra le parti (ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5)), e cioè la mancata considerazione del fatto che la MA.DE.R. Srl aveva già effettuato la regolarizzazione consentita per l'anno (---).

In conclusione, quindi, devono essere accolti il secondo, quarto, quinto e sesto motivo del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della MA.DE.R. Srl ; rigettati il primo, terzo e settimo motivo.

11. Procedendo, invece, ora allo scrutinio dei motivi di ricorso incidentale proposto dalla MA.DER. Srl , ritiene questa Corte che essi possano essere esaminati congiuntamente, e che siano tutti inammissibili.

A prescindere dal contenuto specifico di ogni singolo motivo, infatti, con tale ricorso incidentale la società contribuente lamenta, sostanzialmente, la mancata declaratoria di inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate da parte della C.T.R., sulla base, però, di eccezioni

(di tipo formale, o che comunque attengono ad irregolarità procedurali) che non sono mai state sollevate dalla stessa MA.DE.R. Srl nel giudizio di secondo grado.

Orbene, è noto che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio di cassazione non si possono prospettare nuove questioni di diritto, ovvero nuovi temi di contestazione che implichino indagini e accertamenti di fatto non compiuti dal giudice di merito (Cass. 10 giugno 2021, n. 16305). Qualora, quindi, siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di autosufficienza, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto, giacchè i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum nel giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazioni nuovi, non trattati nella fase di merito, e nemmeno se si tratti di questioni rilevabili di ufficio (Cass. 18 settembre 2020, n. 19560; Cass. 20 maggio 2020, n. 9301; Cass. 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass. 25 ottobre 2017, n. 25319; Cass. 9 luglio 2013, n. 17041).

Ne consegue, pertanto, che, non essendo state, tutte le questioni di inammissibilità dell'appello, sollevate dalla MA.DE.R. Srl con le controdeduzioni in appello, tali questioni non possono essere proposte oggi, per la prima volta, con ricorso incidentale in sede di giudizio di cassazione.

12. (ricorso n. 11511/2013 R.G.) - Con l'avviso di accertamento impugnato (n. (---), notificato il 6 aprile 2007), l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli, accertava nei confronti di A.A., per l'anno d'imposta (---), maggiori redditi da partecipazione nella società MA.DE.R. Srl , sulla base del maggior reddito d'impresa accertato nei confronti di quest'ultima con per lo stesso anno d'imposta, con l'avviso di accertamento n. (---).

12.1. Orbene, con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per ultrapetizione ed omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per essersi la CTR pronunciata su questioni attinenti alle contestazioni mosse dalla società partecipata e non anche dai soci della stessa - non oggetto di trattazione nel corso del procedimento di primo grado, nel corso del quale era stata oggetto di contestazione la sola presunzione di distribuzione degli utili ai soci nelle società a ristretta base partecipativa, questioni sulle quali si era erroneamente pronunciata anche la sentenza di primo grado.

12.2. Con il secondo motivo di ricorso principale l'Ufficio eccepisce, invece, violazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere il giudice di appello atteso la decisione definitiva sull'accertamento societario, che costituiva l'antecedente logico per l'accertamento nei confronti del socio.

13. Procedendo ora alla descrizione dei motivi di ricorso incidentale, rileva la Corte quanto segue.

13.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale A.A. deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello dichiarato, l'inammissibilità

dell'impugnazione proposta dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso.

13.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce l'inammissibilità dell'atto di appello per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), essendo mancata l'indicazione da parte dell'Ufficio appellante circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso, con conseguente erronea decisione della controversia nel merito.

13.3. Con il terzo motivo di ricorso incidentale la ricorrente eccepisce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello, dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per mancanza del deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, questione rilevabile di ufficio. Anche il tal caso il ricorrente sollecita l'esame degli atti depositati dall'Ufficio nel grado di appello, al fine di verificare la mancata esecuzione dei suddetti adempimenti al fine della declaratoria dell'inammissibilità dell'atto di impugnazione in appello. Osserva, inoltre, la ricorrente incidentale che sia irrilevante la costituzione della contribuente in grado di appello e la mancata eccezione di parte sul punto.

13.4. Con il quarto motivo di ricorso incidentale la sig.ra A.A., eccepisce l'inammissibilità dell'appello, per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per essere mancata l'indicazione, da parte dell'Ufficio appellante, circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per essere mancato il deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, rilevando trattarsi di questione rilevabile di ufficio; rileva parte ricorrente, anche sotto tale profilo, che non avrebbe - pertanto - alcuna incidenza la mancata eccezione di parte sul punto.

13.5. Con il quinto motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza nell'atto di appello (sia quanto alla intestazione, sia quanto al corpo dell'atto) dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto. Evidenzia il ricorrente come al caso di specie si applicherebbe il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 cit., come novellato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 28, comma 2, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, in relazione alla legittimazione attiva processuale dell'Ufficio, il che si ripercuoterebbe sull'ammissibilità dell'appello.

13.6. Con il sesto motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza, nell'atto di

appello, dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto.

13.7. Con il settimo motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce, violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere privo l'appello di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, quali l'annullamento dell'atto impositivo nei confronti della contribuente quale effetto dell'annullamento non definitivo dell'accertamento pregiudiziale nei confronti della società partecipata, nonchè avendo operato una inammissibile relatio all'atto di appello proposto nel procedimento di appello riguardante la società partecipata.

13.8. Con l'ottavo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere l'appello privo di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, per le medesime ragioni già indicate nel precedente motivo di ricorso incidentale.

14. Procedendo quindi allo scrutinio dei singoli motivi del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate, la Corte osserva quanto segue.

Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso per mancata specificità dei motivi e per mancata indicazione dello svolgimento dei fatti di causa, essendo gli stessi evincibili sia quanto al parametro normativo, sia quanto alle argomentazioni espresse, anche per relationem rispetto agli atti di causa debitamente trascritti, il che consente l'esame dei motivi di ricorso ex actis.

14.1. Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

14.1.1. Con riferimento a tale motivo, va innanzitutto rigettata l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla controricorrente, non essendovi violazione del principio di specificità dei motivi, essendo comprensibile il riferimento all'ultrapetizione in cui sarebbe incorso il giudice di appello, avendo l'Ufficio ricorrente trascritto e allegato gli atti di causa in relazione ai quali ha articolato la censura, nonchè avendo indicato quale sarebbe il contenuto della censura e la domanda sulla quale il giudice si sarebbe pronunciato, trattandosi non di omessa pronuncia (come parrebbe dedurre la controricorrente, ove si riferisce a domanda "ignorata" dal giudice di appello) ma di ultrapetizione.

14.1.2. Nel merito, va rilevato che la sentenza impugnata, nel rigettare l'appello dell'Ufficio, conferma l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della MA.DE.R. Srl , come ritenuto in altro giudizio (avviso che costituisce il presupposto logico-giuridico dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia A.A.) senza tuttavia soffermarsi in alcun modo sul contenuto e sul presupposto dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della

ricorrente, che è rappresentato dalla presunzione di ripartizione degli utili extra-contabili nelle società a ristretta base partecipativa.

La ricorrente, invero, in primo grado aveva censurato l'utilizzo di tale presunzione da parte dell'A.F., senza nulla contestare in merito all'accertamento societario; con l'atto di appello l'Ufficio, inoltre, aveva contestato proprio il fatto che la motivazione della sentenza impugnata non riguardasse l'applicazione della suddetta presunzione, ma unicamente le lagnanze rappresentate dalla società nei confronti della propria rideterminazione dei redditi d'impresa; ugualmente, in sede di appello, la C.T.R. ha sostanzialmente esaminato unicamente l'avviso di accertamento nei confronti della società, senza nulla dire circa la legittimità e la correttezza dell'applicazione della presunzione di ripartizioni degli utili extra-contabili nei confronti della socia A.A..

Ne discende, pertanto, che la sentenza della C.T.R., odiernamente impugnata, viola l'art. 112 c.p.c., in quanto non esamina l'atto impositivo oggetto di impugnazione (e cioè l'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia ricorrente), nè le censure avverso tale atto, ma esamina unicamente altro atto impositivo (e cioè l'avviso di accertamento nei confronti della società MA.DE.R. Srl),

14.2. Anche il secondo motivo del ricorso principale è fondato.

14.2.1. Con riferimento a tale motivo, deve, innanzitutto, essere rigettata l'eccezione di inammissibilità dello stesso, trattandosi di motivo sufficientemente enunciato in relazione ai presupposti di fatto e di diritto.

14.2.2. Nel merito, deve osservarsi che, in tema di contenzioso tributario, in caso di pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito nei confronti di una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato ai soci, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1 e art. 295 c.p.c., in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società. Ciò, in quanto l'accertamento tributario nei confronti della società costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrente, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Cass. 29 novembre 2018, n. 30964; Cass. 31 ottobre 2014, n. 23323).

Consegue quindi l'accoglimento integrale del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di A.A..

15. Con riferimento, invece, al ricorso incidentale proposto da A.A., ritiene questa Corte che i relativi motivi possano essere esaminati congiuntamente, e che siano tutti inammissibili.

A prescindere dal contenuto specifico di ogni singolo motivo, infatti, con tale ricorso incidentale la contribuente lamenta, sostanzialmente, la mancata declaratoria di inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate da parte della C.T.R., sulla base, però, di eccezioni (di tipo

formale, o che comunque attengono ad irregolarità procedurali) che non sono mai state sollevate dalla stessa MA.DE.R. Srl nel giudizio di secondo grado.

Orbene, come già rilevato con riferimento al ricorso incidentale proposto dalla MA.DE.R. Srl , secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio di cassazione non si possono prospettare nuove questioni di diritto ovvero nuovi temi di contestazione che implichino indagini e accertamenti di fatto non compiuti dal giudice di merito (Cass. 10 giugno 2021, n. 16305). Qualora, quindi, siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di autosufficienza, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto, giacchè i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum nel giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazioni nuovi, non trattati nella fase di merito, e nemmeno se si tratti di questioni rilevabili di ufficio (Cass. 18 settembre 2020, n. 19560; Cass. 20 maggio 2020, n. 9301; Cass. 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass. 25 ottobre 2017, n. 25319; Cass. 9 luglio 2013, n. 17041).

Ne consegue, pertanto, che, non essendo state, tutte le questioni di inammissibilità dell'appello, sollevate dalla sig.ra A.A. con le controdeduzioni in appello, tali questioni non possono essere proposte oggi, per la prima volta, con ricorso incidentale in sede di giudizio di cassazione.

16. (ricorso n. 11535/2013 R.G.) Con l'avviso di accertamento impugnato (n. (---), notificato il 19 giugno 2007), l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli, accertava nei confronti di C.C., per l'anno d'imposta (---), maggiori redditi da partecipazione nella società MA.DE.R. Srl , sulla base del maggior reddito d'impresa accertato nei confronti di quest'ultima con per lo stesso anno d'imposta, con l'avviso di accertamento n. (---).

16.1. Orbene, con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per ultrapetizione ed omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per essersi la C.T.R. pronunciata su questioni attinenti alle contestazioni mosse dalla società partecipata e non anche dai soci della stessa - non oggetto di trattazione nel corso del procedimento di primo grado, nel corso del quale era stata oggetto di contestazione la sola presunzione di distribuzione degli utili, questioni sulle quali si era erroneamente pronunciata anche la sentenza di primo grado.

16.2. Con il secondo motivo di ricorso principale l'Ufficio eccepisce, invece, violazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere il giudice di appello atteso la decisione definitiva sull'accertamento societario, che costituiva l'antecedente logico per l'accertamento nei confronti del socio.

17. Procedendo ora alla descrizione dei motivi di ricorso incidentale, rileva la Corte quanto segue.

17.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale C.C. deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello, dichiarato l'inammissibilità

dell'impugnazione proposta dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso.

17.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce l'inammissibilità dell'atto di appello per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), essendo mancata l'indicazione, da parte dell'Ufficio appellante, circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso, con conseguente erronea decisione della controversia nel merito.

17.3. Con il terzo motivo di ricorso incidentale la ricorrente eccepisce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello, dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per mancanza del deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, questione rilevabile di ufficio. Anche il tal caso la ricorrente sollecita l'esame degli atti depositati dall'Ufficio nel grado di appello, al fine di verificare la mancata esecuzione dei suddetti adempimenti al fine della declaratoria dell'inammissibilità dell'atto di impugnazione in appello. Osserva, inoltre, la ricorrente incidentale come sia irrilevante la costituzione della contribuente in grado di appello e la mancata eccezione di parte sul punto.

17.4. Con il quarto motivo di ricorso incidentale la sig.ra C.C. eccepisce l'inammissibilità dell'appello, per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per essere mancata l'indicazione da parte dell'Ufficio appellante circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per essere mancato il deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, rilevando trattarsi di questione rilevabile di ufficio; rileva parte ricorrente, anche sotto tale profilo, che non avrebbe - pertanto - alcuna incidenza la mancata eccezione di parte sul punto.

17.5. Con il quinto motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza dell'atto di appello (sia quanto alla intestazione, sia quanto al corpo dell'atto) dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto. Evidenzia la ricorrente come al caso di specie si applicherebbe il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 cit., come novellato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 28, comma 2, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, in relazione alla legittimazione attiva processuale dell'Ufficio, il che si ripercuoterebbe sull'ammissibilità dell'appello.

17.6. Con il sesto motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza dell'atto di

appello dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto.

17.7. Con il settimo motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere privo l'appello di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, quali l'annullamento dell'atto impositivo nei confronti della contribuente quale effetto dell'annullamento non definitivo dell'accertamento pregiudiziale nei confronti della società partecipata, nonchè avendo operato una inammissibile relatio all'atto di appello proposto nel procedimento di appello riguardante la società partecipata.

17.8. Con l'ottavo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione dl D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere l'appello privo di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, per le medesime ragioni già indicate nel precedente motivo di ricorso incidentale.

18. Procedendo quindi allo scrutinio dei singoli motivi del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate, la Corte osserva quanto segue.

Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso per mancata specificità dei motivi e per mancata indicazione dello svolgimento dei fatti di causa, essendo gli stessi evincibili sia quanto al parametro normativo, sia quanto alle argomentazioni espresse, anche per relationem rispetto agli atti di causa debitamente trascritti, il che consente l'esame dei motivi di ricorso ex actis.

18.1. Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

18.1.1. Innanzitutto, deve essere rigettata l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla controricorrente, non essendovi violazione del principio di specificità dei motivi, essendo comprensibile il riferimento all'ultrapetizione in cui sarebbe incorso il giudice di appello, avendo l'Ufficio ricorrente trascritto e allegato gli atti di causa in relazione ai quali ha articolato la censura, nonchè avendo indicato quale sarebbe il contenuto della censura e la domanda sulla quale il giudice si sarebbe pronunciato, trattandosi non di omessa pronuncia (come parrebbe dedurre la controricorrente, ove si riferisce a domanda "ignorata" dal giudice di appello), ma di ultrapetizione.

18.1.2. Nel merito, il motivo è fondato.

La sentenza impugnata, nel rigettare l'appello dell'Ufficio, conferma l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della MA.DE.R. Srl , come ritenuto in altro giudizio (avviso che costituisce il presupposto logico-giuridico dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia C.C.), senza tuttavia soffermarsi in alcun modo sul contenuto e sul presupposto

dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della ricorrente, che è rappresentato dalla presunzione di ripartizione degli utili extra-contabili nelle società a ristretta base partecipativa.

La ricorrente, invero, in primo grado aveva censurato l'utilizzo di tale presunzione da parte dell'A.F., senza nulla contestare in merito all'accertamento societario; con l'atto di appello l'Ufficio, inoltre, aveva contestato proprio il fatto che la motivazione della sentenza impugnata non riguardasse l'applicazione della suddetta presunzione, ma unicamente le lagnanze rappresentate dalla società nei confronti della propria rideterminazione dei redditi d'impresa; ugualmente, in sede di appello, la C.T.R. ha sostanzialmente esaminato unicamente l'avviso di accertamento nei confronti della società, senza nulla dire circa la legittimità e la correttezza dell'applicazione della presunzione di ripartizioni degli utili extra-contabili nei confronti della socia C.C..

Ne discende, pertanto, che la sentenza della C.T.R., odiernamente impugnata, viola l'art. 112 c.p.c., in quanto non esamina l'atto impositivo oggetto di impugnazione (e cioè l'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia ricorrente), nè le censure avverso tale atto, ma esamina unicamente altro atto impositivo (e cioè l'avviso di accertamento nei confronti della società MA.DE.R. Srl).

18.2. Anche il secondo motivo del ricorso principale è fondato.

18.2.1. Anche in tal caso deve innanzitutto, essere rigettata l'eccezione di inammissibilità dello stesso, trattandosi di motivo sufficientemente enunciato in relazione ai presupposti di fatto e di diritto.

18.2.2. Nel merito, deve osservarsi che, in tema di contenzioso tributario, in caso di pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito nei confronti di una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato ai soci, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1 e art. 295 c.p.c., in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società. Ciò, in quanto l'accertamento tributario nei confronti della società costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrente, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Cass. 29 novembre 2018, n. 30964; Cass. 31 ottobre 2014, n. 23323).

Consegue quindi l'accoglimento integrale del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di C.C..

19. Con riferimento, invece, al ricorso incidentale proposto da C.C., ritiene questa Corte che i relativi motivi possano essere esaminati congiuntamente, e che siano tutti inammissibili.

A prescindere dal contenuto specifico di ogni singolo motivo, infatti, con tale ricorso incidentale la contribuente lamenta, sostanzialmente, la mancata declaratoria di inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate da parte della C.T.R., sulla base, però, di eccezioni (di tipo

formale, o che comunque attengono ad irregolarità procedurali) che non sono mai state sollevate dalla stessa MA.DE.R. Srl nel giudizio di secondo grado.

Orbene, è noto che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio di cassazione non si possono prospettare nuove questioni di diritto ovvero nuovi temi di contestazione che implichino indagini e accertamenti di fatto non compiuti dal giudice di merito (Cass. 10 giugno 2021, n. 16305). Qualora, quindi, siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di autosufficienza, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto, giacchè i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum nel giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazioni nuovi, non trattati nella fase di merito, e nemmeno se si tratti di questioni rilevabili di ufficio (Cass. 18 settembre 2020, n. 19560; Cass. 20 maggio 2020, n. 9301; Cass. 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass. 25 ottobre 2017, n. 25319; Cass. 9 luglio 2013, n. 17041).

Ne consegue, pertanto, che, non essendo state, tutte le questioni di inammissibilità dell'appello, sollevate dalla sig.ra A.A. con le controdeduzioni in appello, tali questioni non possono essere proposte oggi, per la prima volta, con ricorso incidentale in sede di giudizio di cassazione.

20. (ricorso n. 11564/2013 R.G.) - Con l'avviso di accertamento impugnato (n. (Omissis), notificato il 4 aprile 2007), l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Napoli, accertava nei confronti di D.D., per l'anno d'imposta (Omissis), maggiori redditi da partecipazione nella società MA.DE.R. Srl , sulla base del maggior reddito d'impresa accertato nei confronti di quest'ultima con per lo stesso anno d'imposta, con l'avviso di accertamento n. (Omissis).

20.1. Orbene, con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per ultrapetizione ed omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per essersi la C.T.R. pronunciata su questioni attinenti alle contestazioni mosse dalla società partecipata e non anche dai soci della stessa - non oggetto di trattazione nel corso del procedimento di primo grado, nel corso del quale era stata oggetto di contestazione la sola presunzione di distribuzione degli utili, questioni sulle quali si era erroneamente pronunciata anche la sentenza di primo grado.

20.2. Con il secondo motivo di ricorso principale l'Ufficio eccepisce, invece, violazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere il giudice di appello atteso la decisione definitiva sull'accertamento societario, che costituiva l'antecedente logico per l'accertamento nei confronti del socio.

21. Procedendo ora alla descrizione dei motivi di ricorso incidentale, rileva la Corte quanto segue.

21.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale D.D. deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello, dichiarato l'inammissibilità

dell'impugnazione proposta dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso.

21.2. Con il secondo motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce l'inammissibilità dell'atto di appello per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), essendo mancata l'indicazione da parte dell'Ufficio appellante circa il deposito di copia del ricorso presso la segreteria del giudice di primo grado, nonchè per essere mancato il deposito stesso, con conseguente erronea decisione della controversia nel merito.

21.3. Con il terzo motivo di ricorso incidentale la ricorrente eccepisce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per non avere, il giudice di appello, dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio, essendo mancata l'indicazione circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione dell'atto di gravame e, comunque, per mancanza del deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, questione rilevabile di ufficio. Anche il tal caso il ricorrente sollecita l'esame degli atti depositati dall'Ufficio nel grado di appello, al fine di verificare la mancata esecuzione dei suddetti adempimenti al fine della declaratoria dell'inammissibilità dell'atto di impugnazione in appello. Osserva, inoltre, la ricorrente incidentale che sia irrilevante la costituzione della contribuente in grado di appello e la mancata eccezione di parte sul punto.

21.4. Con il quarto motivo di ricorso incidentale la sig.ra D.D. eccepisce l'inammissibilità dell'appello, per violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 2, e art. 22 e degli artt. 3, 24, 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per essere mancata l'indicazione da parte dell'Ufficio appellante circa il deposito di copia della ricevuta di spedizione e di quella di ricezione e, comunque, per essere mancato il deposito di dette ricevute nel termine utile alla costituzione in giudizio, rilevando trattarsi di questione rilevabile di ufficio; rileva parte ricorrente, anche sotto tale profilo, che non avrebbe - pertanto - alcuna incidenza la mancata eccezione di parte sul punto.

21.5. Con il quinto motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza dell'atto di appello (sia quanto alla intestazione, sia quanto al corpo dell'atto) dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto. Evidenzia il ricorrente come al caso di specie si applicherebbe il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 10 cit., come novellato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 28, comma 2, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, in relazione alla legittimazione attiva processuale dell'Ufficio, il che si ripercuoterebbe sull'ammissibilità dell'appello.

21.6. Con il sesto motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 10, 18, 49, 53, 61 e degli "articoli del titolo III Capo I del libro II" del codice di rito, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza dell'atto di

appello dei contenuti essenziali, in relazione alla parte appellante, alla rappresentanza in giudizio, alla sede e al domicilio eletto.

21.7. Con il settimo motivo di ricorso incidentale la contribuente deduce, violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere privo l'appello di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, quali l'annullamento dell'atto impositivo nei confronti della contribuente quale effetto dell'annullamento non definitivo dell'accertamento pregiudiziale nei confronti della società partecipata, nonchè avendo operato una inammissibile relatio all'atto di appello proposto nel procedimento di appello riguardante la società partecipata.

21.8. Con l'ottavo motivo di ricorso incidentale si deduce violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 53, 18, 23, art. 57, commi 1 e 2, artt. 100 e 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per mancanza di specificità dell'atto di appello rispetto alla decisione di primo grado, nonchè per essere l'appello privo di specifica impugnazione di diverse rationes decidendi della sentenza di primo grado, per le medesime ragioni già indicate nel precedente motivo di ricorso incidentale.

22. Procedendo quindi allo scrutinio dei singoli motivi del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate, la Corte osserva quanto segue.

Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso per mancata specificità dei motivi e per mancata indicazione dello svolgimento dei fatti di causa, essendo gli stessi evincibili sia quanto al parametro normativo, sia quanto alle argomentazioni espresse, anche per relationem rispetto agli atti di causa debitamente trascritti, il che consente l'esame dei motivi di ricorso ex actis.

22.1. Il primo motivo è fondato.

22.1.1. Con riferimento a tale motivo di ricorso principale, va innanzitutto rigettata l'eccezione di inammissibilità sollevata dalla controricorrente, non essendovi violazione del principio di specificità dei motivi, essendo comprensibile il riferimento all'ultrapetizione in cui sarebbe incorso il giudice di appello, avendo l'Ufficio ricorrente trascritto e allegato gli atti di causa in relazione ai quali ha articolato la censura, nonchè avendo indicato quale sarebbe il contenuto della censura e la domanda sulla quale il giudice si sarebbe pronunciato, trattandosi non di omessa pronuncia (come parrebbe dedurre la controricorrente, ove si riferisce a domanda "ignorata" dal giudice di appello), ma di ultrapetizione.

22.1.2. Nel merito, deve osservarsi che la sentenza impugnata, nel rigettare l'appello dell'Ufficio, conferma l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della MA.DE.R. Srl , come ritenuto in altro giudizio (avviso che costituisce il presupposto logico-giuridico dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia D.D.), senza tuttavia soffermarsi in alcun modo sul contenuto e sul presupposto dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della

ricorrente, che è rappresentato dalla presunzione di ripartizione degli utili extra-contabili nelle società a ristretta base partecipativa.

La ricorrente, invero, in primo grado aveva censurato l'utilizzo di tale presunzione da parte dell'A.F., senza nulla contestare in merito all'accertamento societario; con l'atto di appello l'Ufficio, inoltre, aveva contestato proprio il fatto che la motivazione della sentenza impugnata non riguardasse l'applicazione della suddetta presunzione, ma unicamente le lagnanze rappresentate dalla società nei confronti della propria rideterminazione dei redditi d'impresa; ugualmente, in sede di appello, la C.T.R. ha sostanzialmente esaminato unicamente l'avviso di accertamento nei confronti della società, senza nulla dire circa la legittimità e la correttezza dell'applicazione della presunzione di ripartizioni degli utili extra-contabili nei confronti della socia D.D..

Ne discende, pertanto, che la sentenza della C.T.R., odiernamente impugnata, viola l'art. 112 c.p.c., in quanto non esamina l'atto impositivo oggetto di impugnazione (e cioè l'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia ricorrente), nè le censure avverso tale atto, ma esamina unicamente altro atto impositivo (e cioè l'avviso di accertamento nei confronti della società MA.DE.R. Srl).

22.2. Anche il secondo motivo di ricorso principale è fondato.

22.2.1. Deve, innanzitutto, essere rigettata l'eccezione di inammissibilità dello stesso, trattandosi di motivo sufficientemente enunciato in relazione ai presupposti di fatto e di diritto.

22.2.2. Nel merito, deve rilevarsi che, in tema di contenzioso tributario, in caso di pendenza separata di procedimenti relativi all'accertamento del maggior reddito nei confronti di una società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato ai soci, quest'ultimo giudizio deve essere sospeso, ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 1 e art. 295 c.p.c., in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società. Ciò, in quanto l'accertamento tributario nei confronti della società costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano, e non ricorrente, com'è per le società di persone, un'ipotesi di litisconsorzio necessario (Cass. 29 novembre 2018, n. 30964; Cass. 31 ottobre 2014, n. 23323).

Consegue quindi l'accoglimento integrale del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di D.D..

23. Con riferimento, invece, al ricorso incidentale proposto da D.D., ritiene questa Corte che essi possano essere esaminati congiuntamente, e che siano tutti inammissibili.

A prescindere dal contenuto specifico di ogni singolo motivo, infatti, con tale ricorso incidentale la contribuente lamenta, sostanzialmente, la mancata declaratoria di inammissibilità dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate da parte della C.T.R., sulla base, però, di eccezioni (di tipo formale, o che comunque attengono ad irregolarità procedurali) che non sono mai state sollevate dalla stessa MA.DE.R. Srl nel giudizio di secondo grado.

Orbene, è noto che, secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, nel giudizio di cassazione non si possono prospettare nuove questioni di diritto ovvero nuovi temi di contestazione che implichino indagini e accertamenti di fatto non compiuti dal giudice di merito (Cass. 10 giugno 2021, n. 16305). Qualora, quindi, siano prospettate questioni di cui non vi sia cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito ma, in virtù del principio di autosufficienza, anche indicare in quale specifico atto del giudizio precedente ciò sia avvenuto, giacchè i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel thema decidendum nel giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazioni nuovi, non trattati nella fase di merito, e nemmeno se si tratti di questioni rilevabili di ufficio (Cass. 18 settembre 2020, n. 19560; Cass. 20 maggio 2020, n. 9301; Cass. 13 dicembre 2019, n. 32804; Cass. 25 ottobre 2017, n. 25319; Cass. 9 luglio 2013, n. 17041).

Ne consegue, pertanto, che, non essendo state, tutte le questioni di inammissibilità dell'appello, sollevate dalla sig.ra A.A. con le controdeduzioni in appello, tali questioni non possono essere proposte oggi, per la prima volta, con ricorso incidentale in sede di giudizio di cassazione.

24. In conclusione, per quel che riguarda il ricorso n. 11528/2013 R.G., proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della MA.DE.R. Srl , nonchè il ricorso incidentale proposto da quest'ultima, vanno accolti il secondo, quarto, quinto e sesto motivo del ricorso principale, mentre vanno rigettati il primo, terzo e settimo motivo; va integralmente rigettato il ricorso incidentale proposto dalla MA.DE.R. Srl .

La sentenza impugnata (C.T.R. Campania n. 80/46/2012 depositata il 13 marzo 2012) deve quindi essere cassata, in relazione ai motivi di ricorso principale accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo giudizio, nonchè per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Per quel che riguarda il ricorso n. 11511/2013 R.G. proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di A.A., nonchè il ricorso incidentale proposto da quest'ultima, va integralmente accolto il ricorso principale proposto dall'Ufficio, mentre va rigettato il ricorso incidentale proposto dalla contribuente; la sentenza impugnata (C.T.R. Campania n. 81/46/2012 depositata il 13 marzo 2012) va quindi cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo giudizio, nonchè per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Per quel che riguarda il ricorso n. 11535/2013 R.G. proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di C.C., nonchè il ricorso incidentale proposto da quest'ultima, va integralmente accolto il ricorso principale proposto dall'Ufficio, mentre va rigettato il ricorso incidentale proposto dalla contribuente; la sentenza impugnata (C.T.R. Campania n. 79/46/2012 depositata il 13 marzo 2012) va quindi cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo giudizio, nonchè per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Per quel che riguarda il ricorso n. 11564/2013 R.G. proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti di D.D., nonchè il ricorso incidentale proposto da quest'ultima, va integralmente accolto il ricorso principale proposto dall'Ufficio, mentre va rigettato il ricorso incidentale proposto dalla contribuente; la sentenza impugnata (C.T.R. Campania n. 82/46/2012 depositata il 13 marzo 2012) va quindi cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per nuovo giudizio, nonchè per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo, quarto, quinto e sesto motivo del ricorso principale proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della MA.DE.R. Srl ; rigetta il primo, terzo e settimo motivo dello stesso ricorso.

Accoglie i ricorsi principali proposti dall'Agenzia delle entrate nei confronti di A.A., C.C. e D.D..

Rigetta i ricorsi incidentali proposti dalla MA.DE.R. Srl , nonchè da A.A., C.C. e D.D..

Cassa, in relazione ai motivi ed ai ricorsi accolti, le sentenze impugnate e rinvia per nuovo giudizio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 dicembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza