

# Sentenza del 26/05/2023 n. 14855 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La CTP di Cagliari, con la sentenza n. 146/01/11, rigettava i ricorsi riuniti proposti dalla VE.MA Srl avverso diversi avvisi di accertamento, per imposte dirette e IVA, relativi agli anni dal 2004 al 2007.

Sempre la CTP di Cagliari, con la sentenza n. 151/05/11 accoglieva parzialmente i ricorsi riuniti proposti da A.A. e B.B. avverso diversi avvisi di accertamento, per IRPEF, relativi agli anni dal 2004 al 2007, riducendo al 40% la base imponibile determinata con riferimento agli utili extracontabili accertati nei confronti della VE.MA, ritenuti distribuiti ai predetti soci.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR della Sardegna, riuniti gli appelli proposti dalla VE.MA e dai soci avverso le distinte sentenze di primo grado, accoglieva parzialmente l'appello principale proposto dalla società, annullando l'avviso relativo all'anno 2004, e, conseguentemente, accoglieva l'appello proposto dai soci relativamente alla pretesa riferibile alla medesima annualità, dichiarando inammissibile, in quanto tardivo, l'appello incidentale proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Dalla sentenza impugnata si evince, per quanto ancora qui rileva, che:

- l'Ufficio aveva contestato alla società di avere escluso dai ricavi del 2004 l'importo di cui alla fattura n. 757 emessa il 31.12.2004 nei confronti di B.B., annotata nel registro delle fatture emesse dell'anno 2005;
- dalla documentazione contabile versata in atti risultava che tale ricavo era stato comunque contabilizzato nel 2004, in quanto registrato nel libro giornale nel conto "fatture da emettere", acceso tra i crediti dello stato patrimoniale, concorrendo così alla formazione della base imponibile IRES ed IRAP dell'anno 2004;
- l'avviso di accertamento relativo all'anno 2004, pertanto, andava annullato e, conseguentemente, per detta parte, andavano ridotte anche le riprese nei confronti dei soci;
- in relazione alle altre annualità, invece, la pretesa doveva essere confermata, avendo la società realizzato un particolare meccanismo contabile che produceva, in una prima fase, l'innalzamento dei valori esposti nelle fatture emesse, in particolare in relazione a quelle riguardanti l'impresa individuale B.B., e, in una fase successiva, la variazione in diminuzione delle stesse operazioni attraverso l'emissione sistematica di note di credito che, tuttavia, esponevano una generica descrizione ed erano prive di un preciso riferimento alle fatture stornate;

- le giustificazioni fornite dalla società sullo storno delle operazioni, per errata fatturazione, erano generiche;
- l'Ufficio ha imputato ai soci gli utili non dichiarati, conseguenti alle rettifiche, non potendo essere detti recuperi qualificati come costi indeducibili, ma bensì come costi inesistenti;
- anche le ulteriori doglianze mosse dalla società e dai soci erano infondate;
- la notifica degli avvisi di accertamento era regolare, attesa la tempestiva impugnazione degli stessi e l'esatta conoscenza del loro contenuto;
- non ricorreva il litisconsorzio necessario, in quanto si trattava di società di capitali;
- non vi era alcuna violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 in quanto la motivazione di tutti i provvedimenti impositivi impugnati era completa e comprensibile;
- non sussisteva alcuna violazione del divieto di doppia imposizione, in quanto la ripresa fiscale, per la società, era avvenuta ai fini IRES, IRAP e IVA, mentre quella in capo ai soci aveva riguardato solo l'IRPEF;
- l'appello incidentale proposto dall'Ufficio, in relazione alla riduzione al 40% della base imponibile degli utili extracontabili accertati e imputati ai soci, era tardivo, in quanto proposto il 14.05.2012, mentre il termine di sessanta giorni, decorrente dalla notificazione dell'appello principale, avvenuta il 14.03.2012, scadeva il 13.05.2012;

Contro la suddetta decisione proponevano ricorso per cassazione i contribuenti, affidato ad undici motivi.

L'Agenzia resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato a quattro motivi, avverso il capo della sentenza di appello rispetto al quale era risultata soccombente.

I contribuenti hanno resistito al ricorso incidentale dell'Agenzia con controricorso.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, i contribuenti deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia o comunque per motivazione apparente in relazione al quinto motivo di appello della VE.MA, con il quale era stata eccepita l'omessa pronuncia da parte del primo giudice sulla dedotta violazione dell'art. 2697 c.c. in tema di onere della prova e sull'infondatezza della pretesa tributaria.

### 1.1 Il motivo è infondato.

1.2 La CTR si è pronunciata sulla fondatezza della pretesa e, in particolare, sullo storno delle operazioni per errata fatturazione, in relazione agli anni dal 2005 al 2007, e la motivazione

riportata a p. 7 della sentenza soddisfa l'obbligo motivazionale al di sopra del "minimo costituzionale" (cfr. Sez. U. 7.04.2014, n. 8053).

2. Con il secondo motivo, deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione al secondo motivo di appello della VE.MA, con il quale era stata censurata la decisione di primo grado per non avere accolto la doglianza sulla violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52 in relazione ai limiti dell'autorizzazione all'accesso presso la sede dell'impresa.

3. Con il terzo motivo, deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione al terzo motivo di appello della VE.MA, con il quale era stata censurata la pronuncia di primo grado per non avere accolto la doglianza sulla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'eccepito difetto di motivazione degli atti impositivi.

4. Con il quarto motivo, deducono la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione al sesto motivo di appello della VE.MA, con il quale era stata censurata la pronuncia di primo grado per non avere accolto la doglianza sul difetto di motivazione dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.

4.1 I motivi sono infondati essendosi il giudice di appello pronunciato, sia pure in modo conciso e per relationem alla sentenza di primo grado, su tutte le restanti censure, non specificatamente approfondite, ritenendole infondate (pp. 7 e 8 della sentenza impugnata).

4.2 In particolare, la Commissione regionale ha concluso ritenendo che "nel resto gli appelli principali della società e dei soci della medesima devono essere respinti per infondatezza delle ulteriori censure proposte nei confronti delle sentenze della CTP di Cagliari (sent. n. 146/01/11 e n. 151/05/11), che si appalesano adeguatamente e sufficientemente motivate nei punti ulteriormente contestati".

4.3 Con riferimento specifico alla motivazione degli atti impositivi, poi, si è soffermata a p. 8 sulla loro completezza e chiarezza, ritenendo che non vi fosse alcuna violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42.

4.4 Occorre rilevare, peraltro, che secondo un ormai consolidato orientamento di questa Corte, non ricorre il vizio di omessa pronuncia, quando la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto della domanda o eccezione formulata dalla parte (ex multis, Cass. n. 20718 del 13/08/2018), soprattutto quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito (Cass. n. 7662 del 2/04/2020).

4.5 Nel confermare nel merito il recupero a tassazione, la CTR ha ritenuto implicitamente infondate le doglianze dei contribuenti riguardanti la motivazione degli atti impositivi e i presupposti dell'accertamento.

5. Con il quinto motivo, viene dedotta la nullità della sentenza impugnata e del procedimento, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione degli artt. 111 e 24 Cost., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 e artt. 101 e 295 c.p.c., in quanto la mancata riunione del procedimento riguardante la società con quelli riguardanti i soci fin dal primo grado del giudizio o la sospensione di questi ultimi, in attesa del passaggio in giudicato della sentenza riguardante la società, ha pregiudicato il diritto di difesa dei soci.

5.1 Il motivo è infondato.

5.2 Premesso che nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio di società di capitali, avente ad oggetto il maggior reddito da partecipazione derivante dalla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili accertati a carico della società partecipata, non sussiste litisconsorzio necessario con la società (Cass. n. 20507 del 29/08/2017), va rilevato che l'avviso nei confronti della società costituisce comunque un indispensabile antecedente logico-giuridico di quello nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano (Cass. 16294 del 16/07/2014), tant'è che, ogni qual volta vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio, si impone la sospensione ex art. 295 c.p.c. - applicabile al giudizio tributario in forza del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 - in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società (Cass. n. 1574 del 26/01/2021).

5.3 Nella specie, tuttavia, le cause erano state riunite nel giudizio di appello, per cui era venuto meno il presupposto per disporre la sospensione (la possibilità di un contrasto fra giudicati), essendo irrilevante il fatto che in primo grado si sia proceduto separatamente.

6. Con il sesto motivo, viene dedotta la nullità della sentenza impugnata e del procedimento, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione al primo motivo dell'appello proposto da A.A. e B.B., con il quale era stata eccepita la nullità della sentenza di primo grado per non avere esaminato le doglianze relative al merito della pretesa, essendosi limitata ad operare un generico rinvio alle motivazioni della sentenza emessa nei confronti della VE.MA. 7. Con il settimo motivo, viene dedotta la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia o comunque per motivazione apparente in relazione all'ottavo e al nono motivo dell'appello proposto da A.A. e B.B., con i quali era stata censurata la sentenza di primo grado per avere rigettato la dedotta violazione dell'art. 2697 c.c. in tema di onere della prova e i motivi di ricorso riguardanti l'infondatezza della pretesa tributaria.

8. Con l'ottavo motivo, viene dedotta la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia in relazione al settimo motivo dell'appello proposto da A.A. e B.B., con il quale era stata censurata la sentenza di primo grado per non avere esaminato il motivo di ricorso inerente la violazione del divieto di doppia presunzione.

9. Con il nono motivo, viene dedotta la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, art. 36, comma 2, n. 4 e art. 61 e art. 112 c.p.c., per omessa pronuncia o per motivazione apparente in relazione al quinto motivo dell'appello proposto da A.A. e B.B., con il quale era stata censurata la sentenza di primo grado per avere rigettato il motivo di ricorso, relativo alla violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 per difetto di motivazione degli avvisi di accertamento impugnati.

9.1 Anche i predetti motivi, che possono essere esaminati unitariamente, essendo connessi, sono infondati.

9.2 La CTR si è pronunciata in ordine a tutte le suddette censure, motivando, al di sopra del minimo costituzionale, con argomentazioni che hanno riguardato soprattutto l'accertamento svolto nei confronti della società, vista la presunzione di distribuzione degli utili extrabilancio nelle società a ristretta base azionaria, per cui, decidendo nel merito dell'accertamento societario, ha implicitamente deciso anche quello riguardante i soci, che potevano contrastare la pretesa avanzata nei loro confronti solo dimostrando che i maggiori ricavi della società erano stati accantonati o reinvestiti.

9.3 Il ricorso a tale presunzione, peraltro, non viola il cd. divieto di doppia presunzione, poichè il fatto noto non è costituito dalla sussistenza dei maggiori redditi induttivamente accertati nei confronti della società, ma dalla ristrettezza della base sociale e dal vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, normalmente caratterizza la gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria (ex pluribus, Cass. 29/07/2016, n. 15824; 20/12/2018, n. 32959; 24/01/2019, n. 1947).

10. Con il decimo motivo, viene dedotta la violazione dell'art. 163 TUIR, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 e artt. 53 e 23 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente rigettato il motivo di appello, con il quale la A.A. e il B.B. avevano dedotto la violazione del divieto di doppia imposizione.

10.1 Il motivo è infondato.

10.2 Con riferimento alla ritenuta violazione del divieto di doppia imposizione, questa Corte ha più volte affermato che, "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'operatività del divieto di doppia imposizione, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67 postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. Tale condizione non si verifica in caso di duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito, quale quella che si realizza, in caso di partecipazione al capitale di una società commerciale, con la tassazione del reddito sia ai fini dell'IRPEG, quale utile della società, sia ai fini dell'IRPEF, quale provento dei soci, attesa la diversità non solo dei soggetti passivi, ma anche dei requisiti posti a base delle due diverse imposizioni" (Cass. n. 19687 del 27/09/2011).

10.3 Il richiamato principio vale, a maggior ragione, nel caso di società a ristretta base partecipativa, in relazione alla quale non è in alcun modo applicabile il disposto di cui al D.P.R. n.

917 del 1986, art. 47, che attiene alla tassazione degli utili distribuiti ai soci, con delibere formali dell'assemblea e, pertanto, non trova applicazione per i redditi extracontabili, non menzionati nella contabilità societaria (Cass. 23.12.2019, n. 34282; Cass. 19.11.2020, n. 26317 e Cass. 12.09.2022, n. 26758).

11. Con l'undicesimo motivo, viene dedotta la violazione dell'art. 156 c.p.c., commi 2 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente rigettato i motivi di gravame, con i quali era stata dedotta la giuridica inesistenza della notificazione degli avvisi di accertamento impugnati, assumendo che la tempestiva proposizione del ricorso e la conoscenza del contenuto degli atti impugnati avrebbe sanato ogni irregolarità per il raggiungimento dello scopo, trascurando che gli atti tributari sono "provvedimenti amministrativi recettizi ai quali non si applica l'istituto della sanatoria della nullità per raggiungimento dello scopo" e che le relazioni di notificazione erano "completamente in bianco, non compilate in alcuna parte, e quindi avvisi di accertamento privi dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., comma 2, come tali insanabilmente nulli" e, dunque inesistenti.

11.1 Il motivo è infondato.

11.2 Costituisce orientamento ormai consolidato di questa Corte quello, secondo il quale "La natura sostanziale e non processuale (nè assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60 delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento" (Cass. Sez. U. n. 19854 del 05/10/2004 e Cass. n. 2272 del 31/01/2011).

11.3 La tempestiva proposizione del ricorso ha, dunque, sanato eventuali nullità della notificazione degli avvisi di accertamento impugnati.

11.4 La circostanza, dedotta dai contribuenti, che le copie delle relazioni di notificazione loro consegnate non risultavano compilate, non determina in ogni caso l'inesistenza delle notificazioni, in quanto, come ha già affermato questa Corte in tema di notificazione degli avvisi di accertamento tributario, "l'omessa riproduzione della relazione di notifica nella copia consegnata al destinatario non comporta l'inesistenza della notificazione, ove non sorgano contestazioni circa l'esecuzione della stessa come indicata nell'originale dell'atto, nè la nullità, prevista, invece, nella diversa ipotesi di difformità del contenuto delle due relate, bensì una mera irregolarità" (Cass. n. 11134 del 5/05/2017).

12. Passando ad esaminare il ricorso incidentale, con il primo motivo, l'Agenzia deduce la violazione dell'art. 155 c.p.c., comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, rilevando che la CTR ha erroneamente ritenuto inammissibile, per tardività, l'appello incidentale, sebbene lo stesso fosse stato notificato tempestivamente il 14 maggio 2012 (lunedì), in quanto il termine scadeva il giorno 13 maggio 2012, ma era domenica, per cui la data di scadenza era prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo.

13. Con il secondo motivo, deduce la violazione dell'art. 6, comma 1, TUIR, L. n. 537 del 1993, art. 14, comma 4, e art. 47 TUIR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la CTR erroneamente ritenuto applicabili i limiti previsti in relazione alla tassazione degli utili, senza considerare che si trattava di utili non contabilizzati e, dunque, di provenienza illecita.

14. Con il terzo motivo, denuncia l'omesso esame di fatti decisivi e oggetto di discussione fra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la CTR accolto l'appello della società in ordine alla ripresa relativa alla fattura n. (Omissis), sebbene la società non avesse prodotto idonea documentazione al riguardo.

15. Con il quarto motivo, denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, riproponendo sotto il profilo della motivazione apparente la stessa censura mossa con il terzo motivo.

16. Il primo motivo del ricorso incidentale è fondato.

16.1 L'Agenzia doveva proporre appello incidentale entro 60 giorni dal giorno della notificazione dell'appello principale (D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 23 e 54), avvenuta in data 14.03.2012, per cui detto termine scadeva il 13.05.2012. Poichè il giorno 13.05.2012 era domenica, il termine si è prorogato ai sensi dell'art. 155 c.p.c. al giorno successivo del 14.05.2012.

La CTR ha, dunque, errato nel dichiarare la tardività dell'appello incidentale.

L'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento degli altri motivi del ricorso incidentale.

17. In conclusione, va rigettato il ricorso principale e va accolto il primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri; la sentenza va cassata in relazione al motivo del ricorso incidentale accolto, con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e accoglie il primo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo del ricorso incidentale accolto e rinvia anche per le spese del giudizio di legittimità alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti principali, di un ulteriore

importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 26 gennaio 2023.

Depositato in Cancelleria il 26 maggio 2023

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza