

# Sentenza del 16/04/2024 n. 10270 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

Alla società Giannutri Sas di B.B. veniva notificato un avviso d'accertamento (n. (Omissis)) per l'anno d'imposta 2006, con il quale l'ufficio disconosceva, ai fini IRAP, la deduzione della quota annuale di ammortamento, iscritta nel bilancio 2002, di importo pari a Euro 411.389,00 e derivante dal conferimento (anno 2002) della Fiordaliso Sas alla medesima. L'ufficio emetteva l'avviso a seguito di plurime verifiche fiscali che avevano riguardato l'intero gruppo Mythos.

In particolare, dai controlli effettuati dall'ufficio nonché dalla Guardia di Finanza e dalla Polizia Giudiziaria, si evinceva il reale scopo del detto gruppo, ossia la consulenza a società clienti volta ad attività di frode fiscale. Ciò avveniva mediante operazioni ricorrenti, tra le quali, in primis, riorganizzazioni aziendali o, come nel caso di specie, atti di conferimento d'azienda, finalizzati alla produzione di costi fittizi (nel caso in esame, falsi valori d'avviamento) mediante cui realizzare indebiti risparmi rispetto all'effettivo debito tributario. Le ricerche dell'ufficio avevano condotto a ritenere che la società Giannutri Sas avesse ottenuto, mediante operazioni programmate dal gruppo Mythos, un fittizio avviamento mediante l'acquisizione della Fiordaliso Sas (per oltre Euro 7.405.000,00) e, per l'effetto, fittizi valori deducibili per importo pari a Euro 411.389,00 (quota annuale di ammortamento). I beni della Fiordaliso erano stati infatti oggetto di rivalutazione da parte dell'originaria titolare con imposta sostitutiva mai versata in quanto compensata con inesistenti eccedenze di imposta cedute.

1.1. Avverso questo avviso di accertamento, la società proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Milano che, con sentenza n. 51/36/2013, accoglieva il ricorso della contribuente e annullava l'atto impugnato.

1.2. Contro tale decisione l'ufficio proponeva appello alla C.t.r. della Lombardia, ove si costituiva anche la contribuente; tale Commissione, con sentenza n. 4058/24/2015, depositata in data 23/09/2015, accoglieva il gravame dell'ufficio, riformando la pronuncia del giudice di prime cure.

1.3. Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, la società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Il giudizio è stato iscritto al N.R.G. 8026/2016.

L'ufficio si è costituito con controricorso.

2. In virtù del detto avviso di accertamento notificato alla società, ex art. 5 d.P.R. 22/12/1986, n. 917, l'Agenzia delle entrate emetteva ulteriori avvisi nei confronti dei cinque soci della società,

B.B., A.A., B.B., D.D. e E.E., con cui imputava loro, limitatamente alla propria quota di partecipazione del 20%, il maggior reddito prodotto dalla società nell'anno 2006.

3. B.B. impugnava l'avviso di accertamento davanti alla C.t.p. di Bergamo che lo trasmetteva alla C.t.p. di Milano, che, con sentenza n. 54/36/2013 del 20/09/2012, accoglieva il ricorso della contribuente e annullava l'atto impugnato, rifacendosi alle motivazioni che, nella stessa data, avevano portato all'accoglimento del ricorso presentato dalla società Giannutri Sas

3.2. Contro tale decisione l'ufficio proponeva appello alla C.t.r della Lombardia, ove si costituiva anche la contribuente; tale Commissione, con sentenza n. 4054/2015, depositata in data 23/09/2015, accoglieva il gravame dell'ufficio, riformando la pronuncia del giudice di prime cure.

3.3. Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Il giudizio è stato iscritto al N.R.G. 8028/2016.

L'Agenzia si è costituita con controricorso.

4. A.A. riceveva un avviso di accertamento, mediante cui l'ufficio accertava, a suo carico, un reddito di partecipazione di Euro 72.788,00.

4.1. Avverso questo avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Bergamo che lo trasmetteva alla C.t.p. di Milano, che, con sentenza n. 53/36/2013 del 20/09/2013, accoglieva il ricorso e annullava l'atto impugnato, rifacendosi alle motivazioni che, nella stessa data, avevano portato all'accoglimento del ricorso presentato dalla società Giannutri Sas

4.2. Contro tale decisione l'ufficio proponeva appello alla C.t.r della Lombardia, ove si costituiva anche il contribuente; tale Commissione, con sentenza n. 4057/2015, depositata in data 23/09/2015, accoglieva il gravame dell'ufficio, riformando la pronuncia del giudice di prime cure.

4.3. Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Il giudizio è stato iscritto al N.R.G. 8023/2016.

L'Agenzia si è costituita con controricorso.

5. B.B. riceveva un avviso di accertamento, mediante cui l'ufficio accertava, a suo carico, un reddito di partecipazione di Euro 72.788,00.

5.1. Avverso questo avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Bergamo che lo trasmetteva alla C.t.p. di Milano, che, con sentenza n. 52/36/2013 del 20/09/2013, accoglieva il ricorso del contribuente e annullava l'atto impugnato, rifacendosi alle motivazioni che, nella stessa data, avevano portato all'accoglimento del ricorso presentato dalla società Giannutri Sas

5.2. Contro tale decisione l'ufficio proponeva appello alla C.t.r della Lombardia, ove si costituiva anche il contribuente; tale Commissione, con sentenza n. 4056/2015, depositata in data 23/09/2015, accoglieva il gravame dell'ufficio, riformando la pronuncia del giudice di prime cure.

5.3. Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Il giudizio è stato iscritto al N.R.G. 8024/2016.

L'Agenzia si è costituita con controricorso.

6. D.D. riceveva un avviso di accertamento, mediante cui l'ufficio accertava, a suo carico, un reddito di partecipazione di Euro 72.788,00.

6.1. Avverso questo avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Lecco, ove si costituiva anche l'Agenzia delle Entrate, deducendo la piena legittimità del proprio operato.

La C.t.p. di Lecco, con sentenza n. 144/2/2013 del 24/10/2013 rigettava il ricorso.

6.2. Contro tale decisione il contribuente proponeva appello alla C.t.r della Lombardia, ove si costituiva anche l'ufficio; tale Commissione, con sentenza n. 4059/2015, depositata in data 23/09/2015, rigettava l'appello.

6.3. Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Il giudizio è stato iscritto al N.R.G. 8030/2016.

L'Agenzia si è costituita con controricorso.

7. E.E. riceveva un avviso di accertamento, mediante cui l'ufficio accertava, a suo carico, un reddito di partecipazione di Euro 72.788,00.

7.1. Avverso questo avviso di accertamento, la contribuente proponeva ricorso dinanzi alla C.t.p. di Bergamo che lo trasmetteva alla C.t.p. di Milano, che, con sentenza n. 55/36/2013 del 20/09/2013, accoglieva il ricorso della contribuente e annullava l'atto impugnato, rifacendosi alle motivazioni che, nella stessa data, avevano portato all'accoglimento del ricorso presentato dalla società Giannutri Sas

7.2. Contro tale decisione l'ufficio proponeva appello alla C.t.r della Lombardia, ove si costituiva anche la contribuente; tale Commissione, con sentenza n. 4055/2015, depositata in data 23/09/2015, accoglieva il gravame dell'ufficio, riformando la pronuncia del giudice di prime cure.

7.3. Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

Il giudizio è stato iscritto al N.R.G. 8033/2016.

L'Agenzia si è costituita con controricorso.

8. Le cause iscritte ai nn. 8026 e 8028 del 2016 sono state riunite con ordinanza pubblicata in data 16/01/2023.

9. Tutti i giudizi sono stati trattati nell'udienza pubblica dell'8/02/2024, comunicata alle parti a mezzo p.e.c.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente, dato atto della già avvenuta riunione del giudizio NRG 8028/2016 al NRG 8026/2016, occorre riunire tutti i giudizi al NRG 8023/2016, per evidenti ragioni di connessione oggettiva e parzialmente soggettiva ex art. 274 cod. proc. civ., norma che trova applicazione anche in sede di legittimità, nonché, alla luce delle considerazioni che saranno esposte, in presenza di sentenze pronunciate in grado di appello riguardo a contenzioso litisconsortile (sul quale si tornerà infra) e impugnate, ciascuna, con separati ricorsi per cassazione ( Cass. 15/02/2018, n. 3789 ; Cass. 24/02/2022, n. 6073 ).

2. I ricorrenti hanno proposto, nei rispettivi ricorsi, motivi formulati in maniera identica; l'esposizione di tali motivi deve intendersi pertanto riferita a tutti i ricorsi.

2.1. Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione dell' art. 14 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 : nullità del procedimento per omessa instaurazione del litisconsorzio necessario (art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano l'error in iudicando e l'error in procedendo, nella parte in cui, la C.t.r. non ha consentito l'instaurazione di un solo procedimento in relazione all'accertamento unitario costituito dal recupero nei confronti della Giannutri Sas e dei soci e ciò in violazione del principio del litisconsorzio necessario.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: "Illegittimità della sentenza impugnata per non aver riscontrato l'intervenuto giudicato sulle eccezioni rispetto alle quali l'ufficio era risultato soccombente nel giudizio di prime cure ( art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano il mancato riscontro dell'intervenuto giudicato sulle eccezioni rispetto alle quali l'ufficio era risultano soccombente, perché accolte o assorbite dalla C.t.p.

2.3. Con il terzo motivo di ricorso, così rubricato: "Illegittimità della sentenza impugnata per aver ignorato il denunciato illegittimo disconoscimento nell'atto di accertamento relativo al 2006 di un avviamento generato nel 2002: violazione del principio di autonomia dei periodi d'imposta. Violazione del principio di competenza e degli artt. 109 e 110 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 . Violazione e falsa applicazione dell' art. 103 d.P.R. n. 917 del 1986 . Violazione dell' art. 9 l. 27 dicembre 2002, n. 289 e del principio di correttezza e buona fede della pubblica amministrazione, nonché del principio di tutela del legittimo affidamento del contribuente di cui all' art. 10 l. 27 luglio 2000, n. 212 ( art. 360 , primo comma, n. 3 e 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti formulano tre censure.

Premesso in fatto che per l'anno di imposta 2002 la ripresa del medesimo costo era stata ritenuta illegittima dalla C.t.r. della Lombardia che aveva anche annullato il diniego di condono, con la prima censura i ricorrenti lamentano che il giudice di appello non abbia rilevato l'illegittimità dell'accertamento per il 2006 in presenza di una sentenza, ancorché non passata in

cosa giudicata, che aveva dichiarato l'illegittimità del disconoscimento del valore di avviamento nell'anno 2002.

Con la seconda censura deducono la violazione del principio di autonomia dei singoli periodi di imposta.

Con la terza censura deducono la violazione dell' art. 9 , comma 10, l. n. 289 del 2002 , che preclude in caso di condono, ogni accertamento tributario, e del legittimo affidamento su di esso riposto.

2.4. Con il quarto motivo di ricorso, così rubricato: "Estraneità della Giannutri Sas e della signora B.B. rispetto alle operazioni contestate dall'ufficio. Acritico appiattamento della Commissione regionale sulle posizioni dell'ufficio ( art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui la C.t.r. non ha tenuto conto che tutte le operazioni erano addebitabili al gruppo Mythos e non alle contribuenti medesime.

2.5. Con il quinto motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione dell' art. 7 l. n. 212 del 2000 e dell' art. 42 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ( art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano il difetto di motivazione dell'avviso che si limitava a richiamare altri atti, non allegati e non riprodotti ad esso, e non conosciuti dalla società Giannutri Sas

2.6. Con il sesto motivo di ricorso, così rubricato: "Difetto di prova (art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano l'error in iudicando ed il difetto di motivazione nella parte in cui la C.t.r. ha ritenuto la fittizietà del valore di avviamento ed il carattere fraudolento dell'operazione posta in essere.

2.7. Con il settimo motivo di ricorso, così rubricato: "Violazione dell' art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 ( art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano il difetto di motivazione nella parte in cui la C.t.r. non ha argomentato sull'eccezione relativa all'assenza del contraddittorio preventivo.

2.8. Con l'ottavo motivo di ricorso, così rubricato: "Illegittima applicazione delle sanzioni tributarie (art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano il difetto di motivazione nella parte in cui la C.t.r. non ha motivato sull'applicazione delle sanzioni incompatibili con l'art. 37-bis citato, nonché sull'applicabilità dell' art. 12 , comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 ; invocano lo ius superveniens di cui al del D.Lgs. 24/09/2015, n. 158 .

2.9. Occorre evidenziare che l'evidente refuso contenuto in ciascun ricorso, nella parte dedicata alle conclusioni, ove vi è esclusivo riferimento alla società e non ai singoli soci, cui i ricorsi sono correttamente intestati, non vizia i medesimi, alla luce della corretta intestazione di ciascun ricorso e della corretta individuazione della sentenza impugnata.

3. Il primo motivo di ricorso è infondato.

3.1. Cass., Sez. U., 18/01/2007, n. 1052 ha affermato che "Nel processo tributario la nozione di litisconsorzio necessario, quale emergente dalla norma dell' art. 14 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , si configura come fattispecie autonoma rispetto a quella del litisconsorzio necessario, di cui all' art.

102 cod. proc. civ., poiché non detta come quest'ultima, una "norma in bianco", ma positivamente indica i presupposti nella inscindibilità della causa determinata dall'oggetto del ricorso" e che "la ratio della peculiarità della fattispecie del litisconsorzio tributario si giustifica sul piano costituzionale quale espressione dei principi di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione, perché funzionale alla parità di trattamento dei coobbligati ed al rispetto della loro capacità contributiva". Nel confrontarsi con il principio della "ragionevole durata del processo", le Sezioni Unite esplicitarono che essa "è un valore solo nella misura in cui sia funzionale all'effettività della tutela giurisdizionale, la quale non può risolversi esclusivamente nella celerità del giudizio, ma richiede l'operatività di strumenti processuali capaci di garantire la realizzazione di una omogenea disciplina sostanziale dei rapporti giuridici. Se ciò è vero con riferimento all'ordinamento complessivamente considerato, tanto più lo è con riferimento al "microcosmo normativo tributario" nel quale ogni ingiustificata disparità di trattamento contrasta in modo forte con i principi espressi dagli artt. 3 e 53 Cost., che impongono, ad ogni livello, una coerenza del sistema nel rispetto della capacità contributiva".

È soprattutto quest'ultimo, il rispetto della capacità contributiva, quindi, il valore primario che lo strumento processuale del litisconsorzio necessario riesce ad assicurare, con l'indispensabile efficacia della prevenzione, tutte le volte che l'atto impositivo contenga elementi comuni ad una pluralità di soggetti obbligati e sia proprio la posizione ad essi comune a costituire l'oggetto del ricorso.

3.2. E' noto che Cass., Sez. U., 4/06/2008, n. 14815 ha affermato il principio secondo cui, in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all' art. 5 d.P.R. n. 917 del 1986 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguardi inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi;

siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario, la cui violazione è rilevabile di ufficio (successivamente, ex plurimis, da ultime Cass. 15/06/2022, n. 19218 ; Cass. 23/05/2022, n. 16524 ; Cass. 18/05/2022, n. 18309 ; Cass. 15/12/2021, n. 40175 ).

Le stesse sezioni unite, poi, hanno statuito che, quando ricorra l'ipotesi del litisconsorzio necessario originario, il giudice deve attenersi alle seguenti regole: (a) se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice deve disporre la riunione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 29 , se sono tutti pendenti dinanzi alla stessa Commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario); altrimenti, si è aggiunto, la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in

forza del criterio stabilito dall' art. 39 cod. proc. civ., anche perché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi la inderogabilità della stessa, sancita dal D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 5 , comma 1; il valore della integrità del contraddittorio, garanzia del giusto processo, tutelato da norma costituzionale ( art.111 Cost., comma 2), infatti, giustifica la deroga della competenza territoriale per cui la proposizione del primo ricorso determina il radicarsi della competenza territoriale per tutti i litisconsorti, sulla base del criterio, stabilito per legge del *simultaneus processus*; (b) se, invece, uno o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta non l'abbiano impugnato, il giudice adito per primo deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza ( D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 14 , comma 2).

Pertanto, ove il litisconsorzio necessario non sia rispettato la naturale conseguenza è la nullità dell'intero giudizio e il rinvio al giudice di primo grado.

3.3. Tali considerazioni valgono anche per l'accertamento dell'IRAP della società;

essendo essa imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell' art. 5 d.P.R. n. 917 del 1986 , sussiste il litisconsorzio necessario dei soci medesimi nel giudizio di accertamento dell'IRAP dovuta dalla società ( Cass., Sez. U., 29/05/2017, n. 13452 ; Cass. 19/07/2018, n. 1959; Cass. 9/08/2023, n. 24317 ).

3.4. È altresì però fermo orientamento di questa Sezione quello per cui la contestuale pendenza davanti a questa Corte dei ricorsi contro l'avviso nei confronti della società e dei ricorsi proposti da tutti i soci contro gli avvisi loro notificati consente di fare applicazione del principio secondo cui nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non vada sempre dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), potendo la riunione avere un'efficacia sanante, in funzione del principio della ragionevole durata del processo.

Tale temperamento nasce con Cass. 18/02/2010, n. 3830 (e la quasi coeva Cass. 10/02/2010, n. 2907 ); in particolare la prima decisione, nell'effettuare il contemperamento tra i due principi predetti, ebbe a precisare che, nel caso concreto, non andasse dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, e che andasse disposta la riunione, in quanto la complessiva fattispecie non rendeva effettivo il pregiudizio ai litisconsorti, essendo il caso caratterizzato, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, da: (1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; (3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; (4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici.

Il principio fondamentale posto da tale decisione è che la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall' art. 111 , secondo comma, Cost. e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), dovendo il giudice evitare che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue.

La nullità, in casi siffatti, non può essere pronunciata perché una siffatta declaratoria porterebbe unicamente alla celebrazione (allo stato puramente formale) di un *simu/taneus processus* ma, nella sostanza, determinerebbe un effettivo "inutile dispendio di energie processuali" per conseguire l'osservanza (tenuto conto dei concreti identici sviluppi ed esiti processuali innanzi evidenziati) di "formalità realmente superflue" perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare né il rispetto effettivo del principio del contraddittorio, espresso dall' art. 101 cod. proc. civ., o le effettive garanzie di difesa ( art. 24 Cost.) o il diritto alla partecipazione al processo, in condizione di parità ( art. 111 Cost., secondo comma, novellato), dei soggetti, nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato ad esplicare i suoi effetti, né di evitare possibili conflitti di giudicato, finalità che sottostanno ad entrambe le pronunce su richiamate delle sezioni unite.

Tale principio è stato poi costantemente seguito ed applicato dalla Sezione (vedi per es. Cass. 16/06/2022, n. 19402 ; Cass. 24/02/2022, n. 6073 ; Cass. 22/11/2021, n. 36001 ; Cass. 16/11/2021, n. 34537 ; Cass. 15/10/2021, n. 28446 ; Cass. 20/07/2021, n. 20733 ; Cass. 05/05/2021, n. 11712 ; Cass. 2/02/2021, n. 2224 ; Cass. 5/03/2020, n. 6135 ; Cass. 13/12/2019, n. 32803 ; Cass. 2/02/2018, n. 2550 ; Cass. 13/12/2017, n. 29843 ; Cass. 26/04/2017, n. 10271 ; Cass. 10/11/2011, n. 26648 ; Cass. 18/02/2010, n. 3830 ).

Tale orientamento è del resto conforme alla regola generale (tra le altre Cass. 15/02/2018, n. 3789 ) per cui le norme processuali devono essere interpretate e applicate in modo da favorire, per quanto possibile, che si pervenga ad una decisione di merito, mentre gli esiti abortivi e/o regressivi del processo costituiscono un'ipotesi residuale e solo in presenza di un rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo perseguito (Corte EDU, 24.2. 2009, CGIL vs. Italia).

Non è del resto estraneo al tema il rischio di un'utilizzazione del vizio di nullità *secundum eventum litis*.

3.5. Ora, nel caso di specie, appare pacifico, alla luce delle circostanze processuali sopra evidenziate e descritte in tali termini da tutti i ricorsi e da tutte le sentenze impugnate, che i giudizi relativi alla società, ad B.B., B.B., E.E.e A.A., erano decisi con analoghe e contestuali sentenze di accoglimento dalla CTP di Milano, emesse in pari data, mentre il ricorso di primo grado di D.D. era invece esitato, con esito sfavorevole, dalla CTP di Lecco; in appello, tutte le controversie, benchè non riunite, furono esaminate nella medesima udienza dalla CTR lombarda che le decise con sentenze di identico tenore, pervenendo quindi ad un medesimo risultato, cioè la conferma dell'accertamento nei confronti di tutti i contribuenti.

Appare altresì affermato esplicitamente in tutti i ricorsi che le difese proposte nei vari giudizi (affidate ai medesimi difensori) erano assolutamente identiche, come del resto reso evidente

dalla circostanza che anche tutti gli odierni ricorsi in esame siano perfettamente sovrapponibili, sia nella formulazione dei motivi che nelle conclusioni (che, come visto, peraltro fanno sempre riferimento alla società).

La funzione primaria del litisconsorzio necessario nell'accertamento delle società di persone, volta a garantire la parità di trattamento e il rispetto della capacità contributiva di fonte costituzionale, induce quindi a ribadire anche nel caso di specie i predetti principi, con l'ulteriore precisazione che, ove vi sia stata una trattazione contestuale in appello, con esiti analoghi, dei giudizi, inerenti alle identiche difese, proposte dalla società di persone e dai rispettivi soci, nella piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto sia dell'atto impositivo notificato alle altre parti che delle difese processuali svolte dalle stesse, la riunione dei ricorsi, di identico contenuto, in Cassazione escluda la necessità di dichiarare la nullità dei giudizi con rinvio al giudice di primo grado, in assenza di alcuna deduzione circa un pregiudizio effettivo ai predetti interessi garantiti dalla regola del contraddittorio (effettive garanzie di difesa, diritto alla partecipazione al processo, in condizione di parità, evitare possibili conflitti di giudicato, rispetto della capacità contributiva e dell'uguaglianza di trattamento), dovendo confermarsi che l'annullamento, in tali casi, si tradurrebbe in quell'inutile dispendio di energie processuali, stigmatizzato già nel 2010, per conseguire l'osservanza (tenuto conto dei concreti identici sviluppi ed esiti processuali innanzi evidenziati) di formalità realmente superflue.

4. Il secondo motivo di ricorso, con cui i contribuenti lamentano il mancato riscontro dell'intervenuto giudicato sulle eccezioni rispetto alle quali l'ufficio era risultato soccombente, perché accolte o assorbite dalla C.t.p., è inammissibile.

4.1. Il motivo infatti denuncia un'omessa motivazione su un'eccezione di giudicato interno il che non rientra nella previsione dell' art. 360 , primo comma, n. 5 cod. proc. civ.; tale disposizione, riformulata dall' art. 54 del d.l. 22/06/2012, n. 83 , conv. in legge 7/08/2012, n. 134 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Il fatto ( Cass. 06/09/2019, n. 22397 , ex plurimis) deve essere un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni difensive.

Al riguardo questa Corte è ferma nel ritenere che l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello - così come l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio -risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, integra un difetto di attività del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente non con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale ex art. 360 , n. 3, cod. proc. civ, o del vizio di motivazione ex art. 360 , n. 5, cod. proc. civ., in quanto siffatte censure presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente non corretto ovvero senza giustificare (o non giustificando adeguatamente) la decisione al riguardo resa, ma attraverso la specifica deduzione del relativo error in procedendo -ovverosia della violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., in

relazione all' art. 360 , n. 4, cod. proc. civ., - la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello; pertanto, alla mancata deduzione del vizio nei termini indicati, evidenziando il difetto di identificazione del preteso errore del giudice del merito e impedendo il riscontro ex actis dell'assunta omissione, consegue l'inammissibilità del motivo ( Cass. 13/10/2022, n. 29952 ).

4.2. Il motivo non è suscettibile di riqualificazione in vizio di carattere processuale ( art. 112 cod. proc. civ.) alla luce del mancato riferimento alla nullità della sentenza ( Cass., Sez. U., 24/07/2013, n. 17931 ).

4.3. Inoltre, il motivo è del tutto fuori centro nel giudizio RG 8030/2016, relativo al contribuente D.D., in quanto questi era appellante e quindi nessuno giudicato a lui favorevole poteva formarsi in conseguenza della sentenza di primo grado.

5. Con il terzo motivo di ricorso i contribuenti formulano (in disparte l'aspecifico riferimento al n. 5 dell' art. 360 cod. proc. civ.) tre censure.

Premesso in fatto che per l'anno di imposta 2002 la ripresa del medesimo costo era stata ritenuta illegittima dalla C.t.r. della Lombardia che aveva anche annullato il diniego di condono, con la prima censura i ricorrenti lamentano che il giudice di appello non abbia rilevato l'illegittimità dell'accertamento per il 2006 in presenza di una sentenza, ancorchè non passata in cosa giudicata, che aveva dichiarato l'illegittimità del disconoscimento del valore di avviamento nell'anno 2002.

Con la seconda censura deducono la violazione del principio di autonomia dei singoli periodi di imposta.

Con la terza censura deducono la violazione dell' art. 9 , comma 10, l. n. 289 del 2002 , che preclude, in caso di condono, ogni accertamento tributario, e del legittimo affidamento su di esso riposto, ai sensi dell' art. 10 l. n. 212 del 2000 .

5.1. Le censure sono tutte infondate.

Correttamente la C.t.r. ha ritenuto che nessuna preclusione formale derivasse da sentenze non passate in cosa giudicata, per altro anno di imposta. La sentenza invocata (C.t.r. Lombardia n. 3485/2015) ha dato luogo al ricorso per cassazione iscritto al n. 5319/15, conclusosi però con decreto di estinzione per definizione agevolata ai sensi dell' art. 6 d.l. n. 119 del 2018 conv. in l. n. 136 del 2018 .

Cass., Sez. U., 25/03/2021, n. 8500 ha inoltre chiarito che l'accertamento deve essere possibile, su ogni annualità, anche con riguardo al fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione. Il che equivale ad affermare che la definitività, in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della preclusività di sindacato per un periodo successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di

accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato.

In tale decisione è stato anche precisato che le situazioni di tutela dell'affidamento concretamente riconoscibili siano tendenzialmente indeterminate e da valutare caso per caso, purchè riconducibili (a parte l'oggettiva incertezza normativa valutata dal giudice) vuoi ad indicazioni fuorvianti provenienti dall'amministrazione finanziaria alle quali il contribuente si sia uniformato (circolari, pareri, interpelli, inviti ecc...), vuoi a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione medesima. E tuttavia, tra queste situazioni non può farsi rientrare la mera inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in decadenza nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale. Da questa circostanza il contribuente non può realisticamente trarre alcun convincimento tutelabile circa la correttezza del proprio operato e la legittimità della sua reiterazione nelle dichiarazioni successive.

Quanto agli effetti del condono di cui all' art. 9 della l. n. 289 del 2002 , questa Corte ( Cass. 24/09/2014, n. 20080 ), sebbene in tema di Iva, ma con valutazioni di carattere generale, ha già ritenuto che il perfezionamento della procedura di cui all' art. 9 , comma 10, della legge 27/12/2002, n. 289 comporta la preclusione nei confronti del contribuente di ogni accertamento tributario per il periodo d'imposta per cui è intervenuta la definizione automatica, ma non esclude la rilevanza della dichiarazione per altri periodi di imposta.

Né il discorso muta per quanto riguarda la definizione agevolata dell'avviso emesso nei confronti della società per il 2002, operata ai sensi dell' art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 .

6. Il quarto motivo di ricorso, con cui i contribuenti lamentano l'error in iudicando nella parte in cui la C.t.r. non ha considerato che tutte le operazioni erano addebitabili al gruppo Mythos e non ai soci, che avevano successivamente acquistato la società e che erano estranei alle varie compagini autrici delle operazioni fraudolente, è inammissibile.

6.1. Il motivo, formulato ai sensi del n. 3 dell' art. 360 , primo comma, cod. proc. civ., infatti non indica alcuna disposizione normativa violata, da un lato, mentre, dall'altro, in realtà tende ad una mera rivalutazione delle circostanze fattuali fondanti l'accertamento e ha quindi natura meritoria, mentre con il ricorso per cassazione la parte non può rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poiché la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità ( Cass. 07/12/2017, n. 29404 ).

7. E' inammissibile il quinto motivo di ricorso, con cui i contribuenti lamentano il difetto di motivazione dell'avviso che si limitava a richiamare altri atti, non allegati e non riprodotti ad esso, e non conosciuti dalla società Giannutri Sas, deducendo che la C.t.r. nulla avrebbe pronunciato sul punto.

7.1. Il motivo, laddove denuncia, di fatto, una omessa pronuncia, è infondato.

Secondo il fermo orientamento di questa Corte, infatti non ricorre omessa pronuncia, nonostante la mancata decisione su un punto specifico, quando la decisione adottata comporti

una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (ex multis, Cass. 5/10/2021, n. 26909 ; Cass. 26/02/2019, n. 17066; Cass. 6/12/2017, n. 29191 ), il che è quanto ricorre nel caso di specie, poiché i giudici di appello hanno proceduto alla valutazione nel merito della pretesa erariale, che è incompatibile con l'accoglimento dei rilievi sulla legittimità formale dell'atto impositivo e del relativo procedimento di formazione, aventi carattere pregiudiziale.

7.2. Occorre ricordare, peraltro, che secondo il consolidato orientamento della Corte "in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso ( art. 7 , legge 27 luglio 2000, n. 212 ) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l' art. 3 , comma 3, legge 7 agosto 1990, n. 241 : il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione" ( Cass. 10/02/2016, n. 2614 ; Cass. 18/12/2009, n. 26683 ; v. anche Cass. 05/10/2018, n. 24417 ).

8. Con il sesto motivo di ricorso, rubricato "difetto di prova ( art. 360 , n. 3 e n. 5 c.p.c.)", i contribuenti lamentano l'error in iudicando ed il difetto di motivazione nella parte in cui la C.t.r. ha ritenuto la fittizietà del valore di avviamento ed il carattere fraudolento dell'operazione posta in essere.

8.1. Il motivo è inammissibile, sia in riferimento alla violazione di legge, poiché non indica alcuna norma di legge violata (il generico riferimento all' art. 39 , del d.P.R. n. 600 del 1973 , contenuto nel corpo del motivo, non si accompagna ad alcuna concreta argomentazione), sia sotto il profilo del vizio di motivazione, in relazione al quale infatti tende ad un complessivo riesame dei fatti oggetto di accertamento, senza dedurre alcun fatto storico che la C.t.r. avrebbe omesso di esaminare.

9. Col settimo motivo di ricorso, i contribuenti lamentano il difetto di motivazione nella parte in cui la C.t.r. non ha argomentato sull'eccezione relativa all'assenza del contraddittorio preventivo.

9.1. Il motivo non è fondato

Giova ribadire, invero, che, come precisato più volte da questa Corte ( Cass. 30/10/2018, n. 27550 ; Cass. 18/12/2019, n. 33593 ), perché sia configurabile una condotta elusiva occorre che il contribuente faccia un uso improprio o distorto degli strumenti negoziali e fiscali e che tale uso sia effettuato con lo specifico scopo (seppure non esclusivo) di eludere la norma tributaria e di ottenere in questo modo un vantaggio fiscale.

Ove, invece, la condotta si risolva nella realizzazione di una frode, con il compimento di operazioni inesistenti o fittizie, omessi versamenti di imposte dovute ovvero indebita deduzione di costi indeducibili o inesistenti o, comunque, in violazione di norme fiscali, la condotta, quali siano le concrete modalità di attuazione, integra una evasione.

Orbene, la C.t.r., niente affatto ignorando l'eccezione, con accertamento in fatto, in sé non rivalutabile da questa Corte, ha riscontrato che "il presupposto dell'accertamento riguarda espressamente atti e comportamenti fraudolenti, ossia vere e proprie frodi fiscali, che comportavano un diretto e immediato risparmio di imposta attraverso un indebito componente passivo nella determinazione del risultato d'esercizio", correttamente concludendo per l'estraneità dell'invocato art. 37-bis d.P.R. n. 600 del 1973 .

10. Con l'ottavo motivo di ricorso, così rubricato: "Illegittima applicazione delle sanzioni tributarie (art. 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.)", i contribuenti lamentano il difetto di motivazione nella parte in cui la C.t.r. non ha motivato sull'applicazione delle sanzioni, in realtà incompatibili con l'art. 37-bis citato, nonché sull'applicabilità dell' art. 12 , comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 ; invocano lo ius superveniens di cui al D.Lgs. 24/09/2015, n. 158 .

10.1. Il motivo è infondato in ordine alla ritenuta inapplicabilità delle sanzioni rispetto a condotte elusive contestate ai sensi dell'art. 37-bis, in quanto, come visto nell'esame del motivo precedente, la C.t.r. ha escluso che si vertesse su una fattispecie riconducibile a tale previsione; giova peraltro appena rammentare che questa Corte ha già ritenuto che, in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che trova fondamento nell' art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 , secondo il quale l'Amministrazione finanziaria disconosce e dichiara non opponibili le operazioni e gli atti, privi di valide ragioni economiche, diretti solo a conseguire vantaggi fiscali, in relazione ai quali gli organi accertatori emettono avviso di accertamento, applicano ed iscrivono a ruolo le sanzioni di cui all' art. 1 , comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , comminate dalla legge per il solo fatto di avere il contribuente indicato in dichiarazione un reddito imponibile inferiore a quello accertato, rendendo così evidente come il legislatore non ritenga gli atti elusivi quale criterio scriminante per l'applicazione delle sanzioni, che, al contrario, sono irrogate quale naturale conseguenza dell'esito dell'accertamento volto a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto ( Cass. 31/12/2019, n. 34740 ).

10.2. Il motivo è poi del tutto inammissibile in merito alla generica richiesta di applicazione del trattamento di favore di cui all' art. 12 , comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 , sia per la mancata indicazione della sede processuale ove tale eccezione era stata formulata, sia per la totale genericità dell'assunto.

Cass. 28/06/2018, n. 17134 ha infatti evidenziato che, in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, l'applicazione del regime del cumulo giuridico delle sanzioni, previsto dall' art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 , può essere richiesta soltanto nell'ambito di un iter processuale corretto, che, per quanto attiene al giudizio di legittimità, presuppone la formulazione della richiesta nel giudizio di merito, affinché essa possa essere riproposta, se rigettata o non valutata, nel giudizio di cassazione.

10.3. In merito allo ius superveniens, deve infine osservarsi che, secondo questa Corte, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, le modifiche apportate dall' art. 15 del D.Lgs. n. 158 del 2015 al D.Lgs. n. 471 del 1997 non operano in modo generalizzato in senso favorevole al reo, con la conseguenza che la mera affermazione di uno ius superveniens migliorativo non rende automaticamente la sanzione irrogata illegale, in mancanza della specifica deduzione dell'applicabilità, in concreto, di una sanzione tributaria inferiore a quella comminata, sicché deve escludersi che la mera deduzione, in sede di legittimità, di una norma più favorevole, senza specifiche allegazioni rispetto al caso concreto idonee ad influire sui parametri di commisurazione della sanzione, imponga la cassazione con rinvio della sentenza impugnata ( Cass. 30/11/2018, n. 31062 ; Cass. 16/09/2020, n. 19286 ). E nel caso di specie tali riferimenti mancano del tutto.

11. Il ricorso va quindi respinto.

Alla soccombenza segue condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M. dispone la riunione al ricorso NRG 8023/2016 dei ricorsi NN. RG 8024/2016, 8026/2016, 8028/2016, 8030/2016, 8033/2016; rigetta i ricorsi;

condanna i ricorrenti al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate, spese che liquida, per compensi, in euro 2.100,00 nel giudizio proposto dalla società ed euro 2.300,00 nei giudizi proposti dai soci, oltre spese prenotate a debito;

ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17 della l. n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte di ciascun ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza