



18245.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. ETTORE CIRILLO - Presidente -
- Dott. LUCIO NAPOLITANO - Rel. Consigliere -
- Dott. ANDREINA GIUDICEPIETRO - Consigliere -
- Dott. PAOLO DI MARZIO - Consigliere -
- Dott. GIUSEPPE SAIEVA - Consigliere -

R.G.N. 3023/2015

Cron. 18245

Rep.

Ud. 25/03/2021

cc

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 3023-2015 proposto da:

RAFFAELLA, elettivamente domiciliata in ,

)

=

);

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

nonchè contro

MINISTERO ECONOMIA FINANZE;

2021

2267

- **intimato** -

avverso la sentenza n. 2959/2014 della
COMM.TRIB.REG.LOMBARDIA, depositata il 06/06/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 25/03/2021 dal Consigliere Dott. LUCIO
NAPOLITANO;

R.G.N. 3023/2015

Rilevato che:

La signora Raffaella fu destinataria di avviso di accertamento, notificatole il 24 aprile 2012, col quale erano recuperate a tassazione le maggiori IRPEF e relative addizionali, oltre sanzioni ed interessi, ritenute dovute per l'anno d'imposta 2005, per un verso in relazione all'omessa dichiarazione di redditi da partecipazione nella società Dierremarket S.a.s. di D'Antonio Riccardo e c., in fallimento, in capo alla quale, sempre per il medesimo anno, era stato accertato con separato avviso, notificato nel 2009, un reddito d'impresa pari ad euro 2.730.800,00; per altro in ragione della rideterminazione del reddito da lavoro dipendente dichiarato di euro 17.110,00 ad euro 49.738,00, stante l'omessa dichiarazione di compensi da lavoro dipendente percepiti dall'Associazione Italiana Formazione Istruzioni (A.I.F.I.) per euro 28.878,00 e l'omessa dichiarazione di compensi per euro 3750,00 percepiti dalla società M.Q.M., già in liquidazione, in fallimento.

L'impugnazione proposta dalla contribuente, mediante plurimi motivi di ricorso, avverso detto atto impositivo dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Milano fu accolta.

Proposto appello avverso detta pronuncia da parte dell'Ufficio, la Commissione tributaria regionale (CTR) della Lombardia, con sentenza n. 2959/2014, depositata il 6 giugno 2014, non notificata, accolse parzialmente il gravame con riferimento alle contestazioni afferenti al reddito da partecipazione nella menzionata società, confermando nel resto l'impugnata pronuncia, stante il già avvenuto accertamento dei maggiori redditi da lavoro dipendente in virtù di separati atti.

Avverso la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, cui resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, mentre il Ministero

dell'Economia e delle Finanze, al quale pure il ricorso è stato notificato, è rimasto intimato.

La ricorrente ha altresì depositato memoria ex art. 380 *bis* 1, cod. proc. civ.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 43, terzo comma del d.P.R. n. 600/1973 (quale aggiunto dall'art. 37, comma 24, del d.l. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248/2006), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha statuito che l'Amministrazione finanziaria non fosse incorsa nella decadenza dalla pretesa impositiva eccepita dalla contribuente.

2. Con il secondo motivo la contribuente lamenta violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per omessa pronuncia da parte della sentenza impugnata in ordine all'eccepita carenza di motivazione dell'avviso di accertamento.

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia ancora violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per omessa pronuncia in ordine all'eccezione, formulata dalla contribuente nelle proprie controdeduzioni dinanzi alla CTR, d'inammissibilità dell'avverso gravame dell'Amministrazione finanziaria per difetto di specificità dei motivi.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia ancora violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., questa volta per omessa pronuncia della CTR in ordine alla questione, già sollevata in primo grado e riproposta nelle controdeduzioni depositate nel giudizio d'appello, di carenza d'integrità del litisconsorzio necessario, che avrebbe richiesto l'accertamento unitario, sul piano sostanziale, tra la società di

persone, della quale la _____ per l'anno di riferimento, era socia accomandante titolare della quota del 10% del capitale sociale, ed i soci.

5. Infine, con il quinto ed ultimo motivo, la ricorrente denuncia omessa esame circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., nella parte in cui la CTR avrebbe omesso di esaminare i fatti allegati, relativi alle notizie afferenti al procedimento penale per bancarotta, appropriazione indebita e riciclaggio, che avevano portato, da parte dei componenti del gruppo MQM, all'epoca socio della Dierremarket S.a.s., allo svuotamento della casse sociali, che, se debitamente valutati, avrebbero dovuto legittimare la conclusione che alcun reddito da partecipazione poteva ritenersi essere stato percepito dalla _____, che si era prestata a fare da socia accomandante per un breve periodo e senza alcun potere di gestione dell'azienda.

6. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità del ricorso come proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che non è stato parte dei precedenti gradi di giudizio.

7. Ciò premesso, venendo all'esame dei motivi di ricorso, conviene muovere dal quarto motivo, formulato, come si è visto, come omessa pronuncia sulla dedotta, da parte della contribuente, questione di carenza di contraddittorio, avuto riguardo all'originario accertamento avente come destinataria la società, già al tempo della relativa notifica in fallimento, della quale la _____ per l'anno d'imposta oggetto di accertamento, era socia con una partecipazione del 10% del capitale sociale.

7.1. Il motivo va disatteso, dovendosi comunque escludere che, nella fattispecie in esame, ricorra il litisconsorzio necessario tra società e soci della cui carenza la ricorrente si è doluta.

7.2. In primo luogo va rilevato, anche in relazione alla nota pronuncia delle Sezioni Unite di questa Corte richiamata dalla

contribuente (Cass. SU 4 giugno 2008, n. 14815), come l'impugnazione proposta dalla ricorrente avverso l'avviso di accertamento a lei notificato sia basato su questioni personali, come l'eccepita decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo, stante la dedotta inapplicabilità, da parte della contribuente, della disciplina riguardante il c.d. raddoppio dei termini, ed ancora le specifiche ragioni addotte contro la ripresa a tassazione di redditi non dichiarati da lavoro dipendente.

7.3. Va per completezza comunque ulteriormente rilevato come la notifica dell'avviso di accertamento per la determinazione del maggior reddito d'impresa della società, avvenuta nel 2009, avesse già trovato la società non più *in bonis*, essendone stato dichiarato il fallimento. Si tratta dunque di fattispecie, relativa ad avviso di accertamento notificato al curatore di società di persone, in cui la Corte ha avuto modo di precisare che la regola dell'accertamento unitario tra società di persone e soci affievolisce, estendendosi la rappresentanza processuale del curatore a tutte le controversie relative ai rapporti compresi nel fallimento, di modo che l'integrità del contraddittorio possa essere garantita dall'unicità del curatore (cfr. Cass. sez. 5, 17 febbraio 2010, n. 25616).

7.4. Né parte ricorrente ha in alcun modo contestato la circostanza dedotta dall'Amministrazione finanziaria nel proprio controricorso secondo cui l'accertamento nei confronti della società è divenuto definitivo per difetto d'impugnazione nei termini.

8. Il primo motivo è infondato.

La sentenza impugnata risulta avere fatto corretta applicazione del principio più volte affermato da questa Corte, nel solco di quanto statuito da Corte cost. 25 luglio 2011, n. 247, secondo cui perché possa trovare applicazione l'art. 43, terzo comma, del d.P.R. n. 600/1973, quale introdotto dall'art. 37, comma 24, del d.l. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248/2006,

secondo cui «[i]n caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione», va inteso nel senso che il raddoppio dei termini previsto dalla succitata norma, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, ord. 2 luglio 2020, n. 13481; Cass. sez. 6-5, ord. 28 giugno 2019, n. 17586; Cass. sez. 6-5, ord. 30 maggio 2016, n. 11171).

8.1. Né a ciò osta, nella fattispecie in esame, il fatto che l'accertamento riguardi l'anno d'imposta 2005, avendo chiarito la Corte che «[i]n tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37, comma 24, del d.l. n. 223 del 2006, conv. con modif. dalla l. 248 del 2006, nella versione applicabile "ratione temporis", sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano sorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche con riferimento alle annualità d'imposta anteriori a quella pendente al momento dell'entrata in vigore (4 luglio 2006) del predetto decreto, tanto derivando non dalla natura retroattiva della novella, ma, secondo la lettura di tali disposizioni data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011, dalla circostanza che, stabilendo il prolungamento dei termini non ancora scaduti alla data dell'entrata in vigore del detto decreto, essa incide necessariamente (protraendoli) sui termini di accertamento delle violazioni che si assumono commesse prima di tale data, nel rispetto del principio cristallizzato dall'art. 11, comma 1, disp. prel. al c.c.» (cfr. Cass. sez. 5, ord. 30 ottobre 2018, n. 27629).

8.2. Deve, infine, per completezza, rilevarsi come la stessa Cass. sez. 6-5, ord. 9 marzo 2020, n. 6668, citata impropriamente in memoria da parte ricorrente a sostegno del proprio assunto, abbia in realtà riaffermato il principio per il quale, in tema di accertamento tributario, il raddoppio dei termini previsti dagli artt. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del d.P.R. n. 633/1972 per l'IVA consegue, nell'assetto anteriore alle modifiche di cui al d.lgs. n. 128 del 2015, alla ricorrenza di seri indizi di reato che facciano sorgere l'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento del reato nel processo.

9. Il secondo motivo è infondato.

La sentenza impugnata dà atto, nella parte relativa allo svolgimento del processo, della questione relativa al vizio di legittimità dell'atto impositivo, quale dedotta dalla contribuente in primo grado (riposta in appello in sede di controdeduzioni, come dedotto a pag. 25 del controricorso in ossequio al principio di autosufficienza), per difetto di motivazione e delle difese svolte sul punto dall'Agenzia delle Entrate, donde, avendo pronunciato nel merito ribadendo la legittimità della pretesa erariale, nei limiti sopra indicati, deve ritenersi che la CTR abbia implicitamente rigettato la relativa questione, non sussistendo, dunque, alla stregua della consolidata giurisprudenza della Corte in materia, il denunciato vizio di omessa pronuncia (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, ord. 6 dicembre 2017, n. 29191; Cass. sez. 1, 13 ottobre 2017, n. 24155).

10. Il terzo motivo, con il quale la ricorrente lamenta l'omessa pronuncia in ordine alla "domanda", *recte* eccezione d'inammissibilità del ricorso in appello dell'Amministrazione finanziaria per difetto di specificità dei motivi è inammissibile, alla stregua del consolidato indirizzo di questa Corte, che va ulteriormente riaffermato, secondo cui «[l']omesso esame di una questione puramente processuale non

integra il vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto con riferimento alle domande ed eccezioni di merito» (cfr., *ex multis*, Cass. sez. 6-2, ord. 14 marzo 2018, n. 6174; Cass. sez. 6-2, ord. 12 gennaio 2016, n. 321).

11. Il quinto motivo, infine, è infondato.

Quand'anche, infatti, la censura ivi articolata, che, nonostante la rubrica conforme al disposto dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, si duole piuttosto dell'omesso esame di documenti depositati nel giudizio di merito che di "fatti" intesi in senso storico - naturalistico, superi il vaglio di ammissibilità, essa risulta pur sempre infondata, difettando il requisito della decisività ai fini dell'adozione da parte della CTR di pronuncia diversa da quella assunta, atteso che nella fattispecie in esame, relativa ad accertamento che trae origine da accertamento nei confronti di società di persone divenuto definitivo, ai sensi dell'art. 5, primo comma, del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR), per quanto qui rileva, i redditi delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, *indipendentemente dalla percezione* (enfasi aggiunta), proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

12. Il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate deve essere pertanto rigettato.

13. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza nel rapporto processuale tra la ricorrente e l'Agenzia delle Entrate e si liquidano come da dispositivo.

13.1. Nulla va infine statuito quanto alle spese nel rapporto processuale tra la ricorrente ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è rimasto intimato.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Rigetta il ricorso proposto nei confronti dell'Agencia delle Entrate e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 25 marzo 2021

Il Presidente
Dott. Ettore Cirillo

DEPOSITATO
IL 24 GIU. 2021



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

F Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA