



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

8211-2022

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANTONIO GRECO

- Presidente -

ANTONIO

Dott.

FRANCESCO ESPOSITO

- Consigliere -

Dott. MICHELE CATALDI

- Rel. Consigliere -

Dott. COSMO CROLLA

- Consigliere -

Dott. LUCIO LUCIOTTI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 31106-2019 proposto da:

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

- ricorrente -**contro**

SG, elettivamente domiciliato presso la
cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, PIAZZA CAVOUR,
ROMA, rappresentato e difeso dall'Avvocato SILVIA OBINO;

- controricorrente -

Oggetto

IRPEF ILOR
ACCERTAMENTO

Ud. 10/03/2021 - CC

R.G.N. 31106/2019

Rep.

avverso la sentenza n. 756/5/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SARDEGNA, depositata il 10/09/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 10/03/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

Rilevato che:

1.L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza n. 756/05/2018, depositata il 10 settembre 2018, con la quale la Commissione tributaria regionale della Sardegna ha respinto il suo appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Cagliari, che aveva accolto il ricorso di GS contro l'avviso d'accertamento emesso nei confronti della F.G. di CF e SM s.n.c., della quale era socio, in materia di reddito d'impresa rilevante ai fini Irpef dei soci ed in materia di Irap ed Iva, per l'anno d'imposta 2003; nonché contro l'avviso d'accertamento emesso, per lo stesso anno d'imposta, nei suoi confronti, in materia di Irpef relativa ai maggiori redditi di partecipazione, imputati al socio *pro quota* per trasparenza.

Il contribuente si è costituito con controricorso.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

Il contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

1.Con il primo motivo l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ.

2. Assume infatti l'Amministrazione ricorrente che il giudice *a quo* ha erroneamente disatteso l'eccezione erariale relativa al giudicato, favorevole all'Agenzia, formatosi sulla sentenza n. 31/5/2010, emessa il 22 gennaio 2010 dalla CTP di Cagliari nei giudizi riuniti introdotti , dalla ridetta s.n.c. e dai suoi soci FC e MS , rispettivamente avverso lo stesso accertamento societario ed avverso gli accertamenti in materia di Irpef relativa ai maggiori redditi di partecipazione imputati ai medesimi soci.

La sentenza di primo grado, che l'Amministrazione assume irrevocabile, aveva rigettato i ricorsi riuniti, compensando le spese.

2. Con il secondo motivo l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000.

Assume infatti l'Amministrazione ricorrente che il giudice *a quo* ha erroneamente ritenuto l'illegittimità degli atti impugnati per vizio delle relative motivazioni, derivante dalla mancata allegazione agli accertamenti del processo verbale di constatazione emesso all'esito di una verifica fiscale svolta a carico della medesima s.n.c..

Sostiene infatti l'Agenzia che il contenuto essenziale del p.v.c. è stato comunque riprodotto negli atti impositivi, ed era in ogni caso conoscibile dal socio ricorrente, in virtù del diritto di quest'ultimo di accedere alla documentazione sociale.

3. Preliminarmente, va rilevato che il relatore ha proposto di dichiarare la nullità dell'intero giudizio per violazione del litisconsorzio necessario, con conseguente rimessione degli atti al giudice di primo grado.

E' invero pacifico, risultando peraltro *per tabulas*, che la parte privata di questo giudizio, sia nei gradi di merito che in questa sede, è unicamente GS, il quale ha impugnato l'accertamento derivato emesso, nei suoi confronti, in materia di Irpef relativa ai maggiori redditi di partecipazione, che gli sono stati imputati *pro quota* per trasparenza, quale socio della predetta s.n.c.

Inoltre, il ricorrente ha impugnato anche l'accertamento emesso nei confronti della società, notificatogli unitamente a quello individuale, in quanto ha contestato anche la fondatezza del rilievo relativo ai maggiori ricavi attribuiti alla società, quale presupposto dell'atto impositivo derivato emesso, in conseguenza, nei suoi confronti, per maggiori redditi di partecipazione.

Ed è vero che, secondo giurisprudenza consolidata di questa Corte, « 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. 22/12/1986 n. 917 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 riguarda 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. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 d.lgs. 546/92 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.» (Cass. Sez. U, Sentenza n. 14815 del 04/06/2008). Nel medesimo senso, si è quindi detto che « In tema di contenzioso tributario, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci comporta, in linea di principio, la configurabilità di un litisconsorzio necessario, con il conseguente obbligo per il giudice, investito dal ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati, di procedere all'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, pena la nullità assoluta del giudizio stesso, rilevabile - anche d'ufficio - in ogni stato e grado del processo.» (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16730 del 25/06/2018; conformi, *ex plurimis*, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 14227 del 08/07/2020; Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 7026 del 21/03/2018; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15566 del 27/07/2016).

Ancora, si è ribadito che « In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla

società, riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi ultimi prospettino questioni personali.» (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15116 del 11/06/2018).

E' stato poi precisato, con riferimento a casi, come quello di specie, nei quali l'accertamento a carico della società abbia per oggetto sia le imposte dirette che l'Irap e l'Iva, che « L'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone autonomamente operato non determina, in caso di impugnazione, un litisconsorzio necessario nei confronti dei soci, attesa l'assenza - in mancanza di un meccanismo analogo a quello previsto dagli artt. 40, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - di un accertamento unitario e di una conseguente automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci. Ove, peraltro, l'Agenzia abbia proceduto con un unico atto ad accertamenti di imposte dirette ed IRAP a carico di una società di persone, fondati su elementi comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, che non sia suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti ad esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario del "simultaneus processus" per l'inscindibilità delle due situazioni.» (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2094 del 05/02/2015; conforme, *ex plurimis*, Cass. ez. 5 - , Ordinanza n. 6303 del 14/03/2018; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21340 del 21/10/2015).

3.1. Tanto premesso, nel caso *sub iudice* - come risulta dalla sentenza d'appello, dal ricorso e dal controricorso- il socio ha impugnato tanto l'accertamento a lui diretto personalmente,

quanto quello societario, vantando tuttavia l'interesse a contestare quest'ultimo in quanto presupposto di quello individuale, «posto che l'accertamento al socio, quando separatamente redatto e notificato, è un atto meramente derivato ed inscindibilmente connesso con quello in capo alla società» (pag. 7 ss. del controricorso). E la CTR, confermando la decisione della CTP (che aveva accolto *in toto* il ricorso introduttivo del contribuente), a proposito della legittimazione del socio ad impugnare anche l'avviso d'accertamento emesso nei confronti della società, in quanto presupposto di quello derivato a lui diretto individualmente, ha premesso che «[...] l'accertamento notificato alla società può essere impugnato solo da essa e, qualora ciò non avvenga, ovvero il giudice non accolga la domanda, il tributo accertato è dovuto», affermando però subito dopo che «al socio deve essere riconosciuta la possibilità di dedurre, *incidenter tantum*, vizi attinenti all'accertamento societario, su cui si fonda l'accertamento derivato del socio.».

Infatti, il *thema decidendum* trattato e deciso dalla sentenza impugnata attinge esplicitamente anche il merito della pretesa nei confronti della società, ma solo quale presupposto della pretesa verso il socio, come si evince da tutta la motivazione resa dalla CTR (solo ad esempio si vedano anche i seguenti passaggi, oltre a tutto il contesto ulteriore: «...ha eccepito l'infondatezza dei maggiori ricavi attribuiti alla società...», pag. 3 della sentenza della CTR; «il reddito ...trova una rideterminazione ...a seguito dell'azione accertatrice effettuata a carico del soggetto partecipato, dal quale consegue l'incremento del proprio reddito di partecipazione», pag. 4; «...l'accertamento del maggior reddito della società costituisce

il presupposto del maggior reddito di partecipazione dei soci...», pag. 5).

Lo stesso controricorrente, del resto, rivendica di aver contestato nel merito anche la legittimità dell'atto di accertamento nei confronti della società, per il difetto di motivazione dell'atto impositivo e la genericità dei suoi rilievi, quale presupposto dell'accertamento a lui diretto personalmente, che presenterebbe i medesimi vizi.

Inoltre, il contribuente contesta che sussista un giudicato, sull'accertamento nei confronti della società, che gli sia opponibile, per non aver partecipato al relativo giudizio che lo avrebbe prodotto.

Tanto premesso, deve innanzitutto rilevarsi che, a differenza di quanto dedotto nella memoria del controricorrente, non risulta che il *thema decidendum* del giudizio di merito ed il *decisum* della sentenza d'appello qui impugnata siano stati limitati esclusivamente a motivi personali del socio.

Contemporaneamente, deve darsi atto che *thema decidendum* e *decisum* attingono anche l'avviso d'accertamento nei confronti della società, ma nei limiti nei quali la sentenza impugnata ha ritenuto la legittimazione del socio e quest'ultimo ha manifestato il proprio interesse, ovvero quale contestazione del presupposto dell'imposizione derivata nei confronti del singolo.

3.2. Tanto premesso, non avendo partecipato ai due gradi di merito del giudizio concluso con la sentenza qui impugnata, né essendo stati messi in grado di parteciparvi, gli ulteriori soci e la stessa società, dovrebbe essere rilevata d'ufficio la nullità della sentenza impugnata, e quella dell'intero giudizio.

Tuttavia, contrasta con tale conclusione la circostanza che la società ha già impugnato, con separato giudizio (del quale non era parte il socio GS i, attuale controricorrente, ma erano parti gli ulteriori soci), l'accertamento emesso nei suoi confronti, e che la decisione di primo grado della CTP di Cagliari, che ha rigettato il ricorso, è divenuta irrevocabile, non essendo stata appellata (cfr. sentenza n. 31/05/2010, depositata il 22 gennaio 2010, prodotta dalla ricorrente Agenzia, con relativa certificazione, datata 15 ottobre 2019, della segreteria della CTP di Cagliari, che attesta che la decisione non è stata impugnata ed è passata in giudicato).

Ferma restando l'eccezione, sulla quale *infra*, del contribuente in ordine all'opponibilità, in rito e nel merito, di tale giudicato, l'irrevocabilità della pronuncia sui ricorsi della società e su quelli degli altri soci costituisce un dato incontestato e documentato.

Pertanto, sotto il profilo dell'integrità del contraddittorio, non vi è necessità (né opportunità, considerato il principio di economia processuale, costituzionalmente rilevante ai sensi dell'art. 111, secondo comma, Cost., con riferimento alla ragionevole durata del processo) di retrocedere questo giudizio al primo grado, al fine di far partecipare ad esso altre parti, sulle cui posizioni si è ormai già prodotta una decisione irrevocabile all'esito di altro giudizio. Ed invero, si noti *ad abundantiam*, nessuna delle parti di questo giudizio ha manifestato l'interesse alla retrocessione dell'intero giudizio alla fase di primo grado, in ragione della mancata integrazione del litisconsorzio necessario tra tutti i soci e la società nel merito.

Inoltre, la stessa giurisprudenza di questa Corte in materia di giudicato parziale, perché formatosi solo nei confronti di alcuni

dei litisconsorti necessari, sulla quale *infra*, presuppone che possa verificarsi una situazione processuale quale quella *sub iudice*, preoccupandosi di disciplinarne le conseguenze sotto il diverso profilo del merito della decisione, ovvero dei limiti dell'opponibilità di tal giudicato al litisconsorte necessario che non abbia partecipato al giudizio nel quale esso si è prodotto. Tutto ciò premesso, deve escludersi che in questa sede vada dichiarata d'ufficio la nullità dell'intero giudizio, con rimessione al giudice di merito di primo grado.

3.3. Diversa questione, da trattare in sede di decisione delle censure proposte dalla ricorrente, è se il predetto giudicato, formatosi nei confronti di alcuni dei litisconsorti necessari e senza che abbia partecipato al relativo giudizio l'attuale controricorrente, possa essere opposto a quest'ultimo.

Al riguardo, il controricorrente ha eccepito, già nel controricorso, che il formarsi del giudicato sulla sentenza che ha rigettato il ricorso della società, oltre a quelli degli altri soci, non era stato eccepito dall'Agenzia dinnanzi alla CTR.

In particolare, il controricorrente rileva che il passaggio dell'appello erariale, come riprodotto nel ricorso dell'Amministrazione, dal quale dovrebbe ricavarsi la proposizione della relativa eccezione di giudicato dinnanzi la CTR, contiene un riferimento alla sentenza n. 31/05/2010 della CTP di Cagliari, ma non ne allega l'acquisita irrevocabilità, che invero al momento dell'appello (l'8 ottobre 2010, come da sentenza della CTR) neppure era maturata, considerando il termine d'impugnazione applicabile, *ratione temporis*, dal suo deposito, avvenuto il 22 gennaio 2010.

Deve peraltro anche escludersi che, producendo in questa sede la certificazione, datata 15 ottobre 2019, della segreteria della

CTP di Cagliari, che attesta che la sentenza n. 31/05/2010 dello stesso ufficio giudiziario non è stata impugnata ed è passata in giudicato, l'Amministrazione abbia dimostrato di aver proposto la relativa eccezione già in appello.

Infatti, la certificazione è stata rilasciata in data (15 ottobre 2019) posteriore a quella (10 settembre 2018) di deposito della sentenza della CTR, per cui non è logicamente dato presumere che essa sia stata depositata nel corso del giudizio d'appello. Inoltre « Nel giudizio per cassazione è ammissibile la produzione di documenti non prodotti in precedenza solo ove attengano alla nullità della sentenza impugnata o all'ammissibilità processuale del ricorso o del controricorso, ovvero al maturare di un successivo giudicato, mentre non è consentita la produzione di documenti nuovi relativi alla fondatezza nel merito della pretesa, per far valere i quali, se rinvenuti dopo la scadenza dei termini, la parte che ne assuma la decisività può esperire esclusivamente il rimedio della revocazione straordinaria ex art. 395, n. 3, c.p.c.» (Cass. Sez. L - , Ordinanza n. 18464 del 12/07/2018).

Tanto premesso, deve quindi rilevarsi che la ricorrente non ha dimostrato, ai fini dell'autosufficienza del motivo di ricorso, di aver dedotto, e comunque di aver documentato, di fronte alla CTR, l'intervenuto giudicato, comunque maturato nel corso del giudizio d'appello e prima della conclusione di quest'ultimo, protrattosi dall'8 ottobre 2010 al 10 settembre 2018.

Al riguardo, questa Corte ha già avuto occasione di rilevare che « Nel giudizio di legittimità è opponibile il giudicato esterno solo con riferimento alla decisione divenuta definitiva dopo la scadenza del termine ultimo per ogni allegazione difensiva in grado d'appello e, pertanto, successivamente alla scadenza dei termini per il deposito delle memorie di replica, momento in cui

il quadro fattuale sul quale la decisione di secondo grado può e deve fare riferimento è da considerarsi chiuso.» (Cass. Sez. 3 - , Ordinanza n. 14883 del 31/05/2019). Ed è stato ulteriormente precisato che «Nel giudizio di cassazione, il giudicato esterno è, al pari del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla sentenza impugnata; in tal caso, infatti, la produzione del documento che lo attesta non trova ostacolo nel divieto posto dall'art. 372 c.p.c., che è limitato ai documenti formatisi nel corso del giudizio di merito, ed è, invece, operante ove la parte invochi l'efficacia di giudicato di una pronuncia anteriore a quella impugnata, che non sia stata prodotta nei precedenti gradi del processo.» (Cass. Sez. 2 - , Ordinanza n. 1534 del 22/01/2018).

Pertanto, è inammissibile il primo motivo di ricorso, non avendo la ricorrente dimostrato di aver allegato e documentato già nel giudizio di merito il giudicato esterno.

3.4. Premessa l'inammissibilità del primo motivo, deve aggiungersi che comunque esso è altresì infondato, per quanto riguarda l'invocazione del preteso effetto estensivo e preclusivo che il giudicato favorevole all'Amministrazione, maturato sull'accertamento nei confronti della società, dovrebbe esercitare sull'atto impositivo conseguente emesso, in materia di Irpef, per la stessa annualità nei confronti del socio GS , rimasto estraneo al procedimento introdotto dalla s.n.c..

Infatti in ordine a tale possibile evenienza (derivante comunque dalla disfunzione processuale consistita nella mancata integrazione del contraddittorio nel giudizio introdotto dalla società), questa Corte (Cass. Sez. Un., Sentenza n.

14815 del 04/06/2008, cit., in motivazione) ha così argomentato: « L'eventuale formazione di giudicati parziali (riferiti, cioè, a singole posizioni), saranno valutati tenendo conto dei limiti soggettivi stabiliti dall'art. 2909 c.c.. Il principio del contraddittorio e il diritto di difesa impediscono di opporre il giudicato a chi non ha partecipato al processo o non è stato messo in grado di essere parte nello stesso. Il terzo, se una norma lo prevede (come l'art. 1306 c.c.) può beneficiare del giudicato *inter alios*, ma non può esserne pregiudicato. [...] si deve ritenere che il giudicato di annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società, fa stato nel processo relativo ai soci, in ragione del carattere oggettivamente pregiudiziale dello stesso, in relazione al quale la mancata partecipazione al giudizio dei soci non è stato di alcun pregiudizio agli stessi. La pregiudizialità dell'accertamento non subisce i limiti soggettivi del giudicato nei confronti dei soggetti i quali, per quanto non abbiano partecipato al contraddittorio, siano totalmente vittoriosi. In altri termini, l'annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società, giova ai soci che non hanno partecipato al giudizio, in quanto se avessero partecipato non avrebbero potuto fare di meglio. L'ufficio ha partecipato al giudizio (o è stato messo in condizione di parteciparvi) introdotto dal ricorso della società o di un socio e, quindi, non può invocare alcun limite del giudicato nei propri confronti. Analoghe considerazioni valgono in relazione all'eventuale annullamento parziale dell'atto di accertamento "presupposto", che giova ai soci che non siano stati parte nel giudizio, senza pregiudicarli nel giudizio di annullamento totale. Si può dire che nella specie si verifica una sorta di pregiudizialità *secundum eventum litis*, che non giustifica la sospensione del processo pregiudicato, ma produce effetti,

positivi e negativi, nei confronti dei soggetti che abbiano partecipato al processo ed effetti soltanto positivi nei confronti dei litisconsorti rimasti estranei al giudizio. I limiti soggettivi del giudicato garantiscono che nessuna statuizione pregiudizievole venga adottata senza che il destinatario di tali statuizioni si sia potuto difendere.

In sintesi, l'annullamento dell'avviso di accertamento notificato alla società, sancito con sentenza passata in giudicato, spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci, i quali possono opporlo alla amministrazione finanziaria, che è stata parte in causa nel relativo processo (esercitando quindi, senza limitazioni di sorta il diritto di difesa). A meno che l'annullamento non sia stato pronunciato per tardiva notifica dell'atto impositivo (decadenza), o per altra causa non rapportabile ai soci (ad es. nullità della notifica, vizi di motivazione dell'atto notificato alla società che non ricorra anche nell'avviso notificato ai soci). Così, pure, gli effetti del giudicato di annullamento non si estendono al socio nei cui confronti sia intervenuto, intanto, un giudicato diretto di segno contrario, che abbia avallato l'accertamento effettuato dall'ufficio (v. Cass. 3306/2003). Ma, a ben vedere, anche il giudicato di annullamento dell'accertamento, pronunciato a seguito di ricorso proposto dal singolo socio, per cause non personali, può essere opposto dalla società, e/o dagli altri soci, all'amministrazione finanziaria. Questa, infatti, è parte necessaria in tutti i ricorsi e, quindi, non può eccepire alcuna violazione del principio del contraddittorio o del diritto di difesa. Vale a dire, i contribuenti possono opporre all'amministrazione finanziaria ogni decisione di annullamento dell'avviso di accertamento del reddito imputato alla società (che non sia stata pronunciata per cause non estensibili), perché non vi osta il limite soggettivo del

giudicato. L'amministrazione, invece, non può opporre il giudicato a lei favorevole se non a coloro che hanno partecipato al relativo processo. [...] Per completare il quadro delle possibili situazioni che il giudice del rinvio dovrà governare, va chiarito che l'eventuale produzione in giudizio di sentenze passate in giudicato che, a causa dei limiti soggettivi del giudicato stesso, non abbiano efficacia vincolante (ad es. sentenza favorevole all'amministrazione finanziaria pronunciata nel giudizio relativo alla società o a singoli soci) nei confronti del contribuente ricorrente (un socio e/o la società che non abbia partecipato al giudizio), pur non producendo gli effetti tipici del giudicato non è *tamquam non esset*. Il contenuto della decisione prodotta in giudizio dovrà essere oggetto di autonoma valutazione e di specifica motivazione, come accade per la produzione di qualsiasi documento rilevante nel giudizio, esclusa, quindi, la possibilità della mera motivazione *per relationem* (v. Cass. 14056/2006). Quanto agli accertamenti divenuti definitivi perché non impugnati, vale la regola già ricordata della non autonoma impugnabilità (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 6) e della opponibilità all'amministrazione finanziaria del giudicato favorevole al contribuente, che si formi nel giudizio nel quale lo stesso intervenga come litisconsorte, con il solo limite della non ripetibilità di quanto pagato (per il completo esaurimento degli effetti del rapporto tributario). » (nello stesso senso cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11459 del 18/05/2009; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 4580 del 28/02/2018, nella cui motivazione, a proposito dell'annullamento parziale dell'accertamento nei confronti della società, si descrive « una sorta di pregiudizialità *secundum eventum litis*, che [...] produce effetti, positivi e negativi, nei confronti dei soggetti che abbiano partecipato al

processo ed effetti soltanto positivi nei confronti dei litisconsorti rimasti estranei al giudizio»).

Applicazione di tale « pregiudizialità *secundum eventum litis* » è, nella sostanza, anche l'arresto giurisprudenziale secondo il quale « Nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito (nella specie relative, rispettivamente, alla rettifica dei redditi di una società di persone e alla conseguente automatica imputazione degli stessi a ciascun socio), la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci per essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), in violazione del principio del contraddittorio, non va dichiarata qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società, atteso che, in tale caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento costituzionale; pertanto tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio. » (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 32220 del 10/12/2019).

Non contrastano con tale orientamento i precedenti giurisprudenziali (Cass. Sez. 5- Ordinanza n. 5424 del 7/03/2018; Cass. Sez. 5- Ordinanza n. 27895 del 31/10/2018) invocati nel ricorso dall'Ufficio, atteso che essi riguardano la diversa fattispecie processuale nella quale il giudizio sul ricorso della società avverso l'accertamento ad essa diretto si era concluso con l'annullamento dell'atto impositivo, con conseguente estensione ai soci della stessa, che avevano impugnato gli accertamenti conseguentemente emessi nei loro

confronti, degli effetti favorevoli del giudicato sull'atto presupposto, in coerenza con il criterio della « pregiudizialità secundum eventum litis », previsto per tale ipotesi dalla citata Cass. Sez. U., Sentenza n. 14815 del 04/06/2008.

3.5. Applicando pertanto i criteri appena evidenziati, il giudicato favorevole all'Amministrazione, maturato sul ricorso della società avverso l'accertamento a quest'ultima diretto, non può essere opposto dall'Ufficio al controricorrente, che non ha preso parte al relativo procedimento e che ha invece impugnato l'accertamento emesso nei suoi confronti, contestando anche quello presupposto.

Rispetto all'impugnazione dell'accertamento diretto al socio, il contenuto della decisione prodotta in giudizio e passata in giudicato può essere tuttavia oggetto di autonoma valutazione, esclusa la possibilità della mera motivazione *per relationem*.

Nel caso di specie, sulla questione dell' inopponibilità al contribuente del giudicato, la CTR, relativamente alla decisione sull'accertamento emesso nei confronti del socio, si è uniformata, in punto di diritto, ai predetti criteri, in quanto ha ritenuto che la pronuncia resa nei confronti della società non potesse vincolare, neppure se passata in giudicato, l'accertamento nei confronti del socio, ma fosse autonomamente valutabile a seguito della contestazione, da parte di quest'ultimo, dei presupposti dell'imposizione individuale.

La circostanza che nella motivazione non venga menzionata specificamente la sentenza n. 31/5/2010, emessa il 22 gennaio 2010 dalla CTP di Cagliari, non esclude la riferibilità a quest'ultima, che costituiva la pronuncia alla quale faceva espresso riferimento l'appello erariale, così come riprodotto nel

ricorso, pur non allegandone e documentandone l'irrevocabilità.

Peraltro, considerato che la predetta sentenza di primo grado non è stata impugnata ed è diventata irrevocabile, neppure risultano ulteriori pronunce, in ordine all'accertamento societario, che avrebbero potuto o potrebbero essere valutate, *incidenter tantum*, ai fini della decisione sull'accertamento nei confronti del socio.

Nella sostanza, quindi, la CTR ha, nel caso di specie, comunque valutato liberamente, secondo i predetti canoni giurisprudenziali, la predetta sentenza di primo grado (nel medesimo contenuto che sarebbe divenuto irrevocabile per mancata impugnazione), favorevole all'Amministrazione, resa in un diverso giudizio, al quale è stato estraneo il contribuente.

4. Il secondo motivo del ricorso erariale, nella sostanza, censura l'accertamento, da parte della CTR, del vizio della motivazione dell'atto impositivo derivato emesso nei confronti del socio, e di quello presupposto societario, derivante dalla mancata allegazione del processo verbale di constatazione emesso, all'esito di una verifica fiscale, svolta a carico della medesima s.n.c..

Sostiene infatti l'Agenzia (che nel ricorso riproduce la parte motiva dei due atti e trascrive in parte quella dell'accertamento societario) che il contenuto essenziale del p.v.c. era stato comunque riprodotto negli atti impositivi, ed era in ogni caso conoscibile dal socio ricorrente, in virtù del diritto di quest'ultimo di accedere alla documentazione sociale. Il motivo è, nei termini che seguono, fondato.

Infatti è pacifico (risultando dalle difese delle parti, oltre che dalla parziale riproduzione degli avvisi nel ricorso erariale) che l'accertamento emesso nei confronti del socio era motivato *per*

relationem con quello presupposto, adottato nei confronti della società e notificato allo stesso socio unitamente all'accertamento personale.

L'accertamento nei confronti della società, a sua volta, richiamava nella sua motivazione il processo verbale di constatazione formato all'esito della verifica espletata nei confronti della s.n.c., che tuttavia non era allegato all'atto impositivo.

Pertanto, la conoscibilità, da parte del socio, del p.v.c. sarebbe derivata da tale duplice livello di motivazione *per relationem*.

In materia, l'art. 7, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 212 del 2000, a proposito degli atti dell'Amministrazione finanziaria, dispone che: « Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. ».

In materia di accertamenti in rettifica ed accertamenti d'ufficio, prevede, a sua volta, l'art. 42, secondo comma, ultimo periodo, d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione temporis*, che : « Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. ».

Il successivo comma dispone infine che: « L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma. ».

Nella giurisprudenza di questa Corte, molteplici sono le pronunce che, al fine di soddisfare il requisito della motivazione dell'accertamento, hanno ritenuto sufficiente che l'atto esterno, richiamato da quello impositivo, fosse, se non effettivamente

conosciuto, quanto meno conoscibile dal contribuente destinatario dell'avviso.

Non si intende, in questo senso, far riferimento alle affermazioni giurisprudenziali relative alla conoscibilità di atti richiamati, già oggetto di precedente notificazione al contribuente (Cass. 25/07/2012, n. 13110), o sottoposti a pubblicità legale (Cass. 19/12/2014, n. 27055, in motivazione), trattandosi di ipotesi accomunabili dall'operatività di presunzioni legali (per quanto diversificate) di conoscenza, e quindi di equiparazione *ex lege* della conoscibilità alla conoscenza.

Piuttosto, ci si riferisce a quelle pronunce che hanno ritenuto legittima anche la motivazione *per relationem* che richiami, senza allegarli, atti che si possano presumere, solo *iuris tantum*, conosciuti dal destinatario dell'accertamento (Cass. 17/12/2014, n. 26527; Cass. 27/11/2015, n. 24254; Cass. 30/10/2018, n. 27628).

E, soprattutto, ci si richiama a quell'orientamento che, finanche nel caso di doppia motivazione *per relationem*, ovvero quando il documento menzionato nella motivazione dell'atto tributario faccia a sua volta riferimento ad ulteriori documenti, ritiene sufficiente che questi ultimi siano, se non in possesso o comunque conosciuti dal contribuente, quanto meno agevolmente conoscibili da quest'ultimo (Cass. 12/12/2018, n. 32127; Cass. 24/11/2017, n. 28060; Cass. 04/06/2018, n. 14275, *ex plurimis*, in tema di avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii a quello riguardante i redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato; cfr. altresì Cass. n. 21184 del 2005, in motivazione, citata dalla ricorrente; Cass. 17/05/2017, n. 12312, *ex plurimis*, relativa all'accertamento del maggior valore dell'immobile sulla base

dei prezzi medi evincibili dal listino della Borsa X

, pubblicato dalla locale camera di Commercio ed agevolmente reperibile dalla contribuente).

Infatti, deve ritenersi che l'interpretazione giurisprudenziale degli artt. 7, comma 1, ultimo periodo, legge n. 212 del 2000 e 42, secondo comma, ultimo periodo, e terzo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, nel senso che non sia nullo l'accertamento la cui motivazione fa riferimento ad un altro atto ad esso non allegato, ma conoscibile agevolmente dal contribuente, realizzi un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa (e quindi di buon andamento dell'amministrazione, ex art. 97 Cost.) - che giustificano l'ammissibilità, anche normativa, della motivazione *per relationem* (sul punto cfr. Cass. 29/01/2008, n. 1906, in motivazione)- ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente (rilevante ex artt. 24 e 111 Cost.) nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, che sarebbe illegittimamente compresso se la conoscibilità dell'atto esterno richiamato dalla motivazione non fosse agevole, ma richiedesse un'attività di ricerca complessa.

Tanto premesso, nel caso di specie la CTR si è limitata a prendere in considerazione la mancata allegazione, all'accertamento derivato ed a quello presupposto, del p.v.c. in questione, ed in particolare anche di quei fogli dello stesso pur espressamente richiamati. Mentre, come sostenuto dalla ricorrente, le norme ed i principi giurisprudenziali già citati richiedevano l'estensione della valutazione della motivazione degli atti impositivi anche ai parametri della riproduzione del contenuto essenziale degli atti da essa richiamati e non allegati e, comunque, a quello della conoscibilità degli stessi, da parte del contribuente, in base ai criteri appena illustrati.

Va quindi rimessa la causa al giudice *a quo* per i relativi accertamenti in fatto, compresa ogni questione relativa alla pretesa cessazione, o meno, della qualità di socio del contribuente, alla collocazione cronologica di tale circostanza ed alla sua eventuale rilevanza sulla conoscibilità dei documenti non allegati agli atti impositivi; oltre che per ogni altra questione rimasta assorbita.

P. Q. M.

Dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso ed accoglie il secondo, nei termini di cui in motivazione;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Sardegna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10 marzo 2021 ed in quella riconvocata del 15 aprile 2021.

Il Presidente

Dott. Antonio Greco



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 14.3.2022

IL CANCELLIERE SUPPLENTE
Dott.ssa Marina Gargiulo

