

Civile Ord. Sez. 5 Num. 2861 Anno 2019

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 31/01/2019

### ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 12816/2013 R.G. proposto da

**La Spaghetteria Snc di Cerioli e Benassi**, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Giorgio Pagliani e Ottorino Giugni, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma via N. Colajanni, n. 3, giusta procura in calce al ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *controricorrente* -

e sul ricorso iscritto al n. 12818/2013 R.G. proposto da

**Cerioli Giorgio**, rappresentato e difeso dagli Avv.ti Giorgio Pagliani e Ottorino Giugni, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma via N. Colajanni, n. 3, giusta procura in calce al ricorso;

- *ricorrente* -

contro

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

12816/2013  
2018



– *controricorrente* –

nonché sul ricorso iscritto al n. 12819/2013 R.G. proposto da **Benassi Marina**, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Giorgio Pagliani e Ottorino Giugni, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma via N. Colajanni, n. 3, giusta procura in calce al ricorso;

– *ricorrente* –

contro

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso, rispettivamente, le sentenze della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna n. 61/13/12, n. 62/13/12 e n. 63/13/12, tutte depositate il 22 novembre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 23 ottobre 2018 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

#### **RILEVATO CHE**

In esito ad una verifica generale nei confronti de La Spaghetteria Snc di Cerioli e Benassi, l'Agenzia delle entrate emetteva, nei confronti della società e dei singoli soci, Giorgio Cerioli e Benassi Marina, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973, avviso di accertamento, ai fini Irap ed Iva per l'anno 2006, per l'omessa contabilizzazione di ricavi per euro 355.315,58 e la conseguente omessa individuazione e registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva.

In primo grado il ricorso, riunito a quelli analoghi proposti dagli altri soci, era parzialmente accolto, con riduzione del maggior reddito.

La società e i soci proponeva autonomo appello avverso la sentenza e, correlativamente, l'Ufficio presentava distinti appelli incidentali.



La CTR, senza procedere alla riunione delle impugnazioni, rigettato il gravame della società e dei soci, accoglieva gli appelli incidentali dell'Agencia delle entrate e riteneva la legittimità degli avvisi di accertamento, richiamando, quanto al giudizio relativo ai singoli soci, le conclusioni espresse nel giudizio promosso da La Spaghetteria Snc.

La società ricorre per cassazione avverso la sentenza n. 61/13/12 con cinque motivi; distinto ricorso per cassazione con sei motivi è proposto dai soci avverso, rispettivamente, le sentenze n. 62/13/12 e n. 63/13/12; l'Agencia delle entrate resiste depositando separati controricorsi.

### **CONSIDERATO CHE**

1. Preliminarmente va disposta la riunione dei ricorsi nn.r.g. 12818/2013, 12819/2013 al ricorso n.r.g. 12816/2013 di iscrizione più risalente, atteso che vertono sul medesimo accertamento concernente la società di persona ed i soci per l'anno di imposta 2006 e le sentenze impugnate sono fondate sulle medesime statuizioni.

Trova infatti applicazione il temperamento adottato dalla Corte qualora gli avvisi di accertamento collegati siano stati impugnati autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, celebratisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'identica motivazione, sì da potersi escludere ogni rischio di contrasto tra giudicati; caso in relazione al quale la Corte può disporre la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito, dovendo ritenersi rispettata la *ratio* del litisconsorzio (v. in particolare Cass. n. 2907 del 10/2/2010 e n. 3830 del 17/02/2010 per cui *«non va 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, ma va*



disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, 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, sia caratterizzata 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»; v. da ultimo Cass. n. 26648 del 10/11/2017; Cass. n. 29843 del 13/12/2017; Cass. 12734 del 23/05/2018).

Nel caso in esame sussistono tutti i presupposti sopra indicati: vi è identità oggettiva quanto a *causa petendi* dei ricorsi, tra l'altro predisposti dallo stesso difensore e per le medesime ragioni, contestando l'accertamento induttivo operato ex art. 39, primo comma d.P.R. n. 600 del 1973; i giudizi sono stati proposti contestualmente avverso il medesimo avviso di accertamento della società che ha comportato poi l'emissione degli avvisi di accertamento per i due soci; il processo era unico in primo grado e le distinte impugnazioni hanno dato origine a processi trattati simultaneamente in secondo grado; le decisioni delle Commissioni Tributarie sono identiche, con espresso rinvio, *per relationem*, alla decisione nella controversia promossa dalla società.

1.1. Sempre in via preliminare va dichiarata la tardività del controricorso dell'agenzia delle entrate quanto ai ricorsi r.g.nn. 12818/2013 e 12819/2013.

I ricorsi dei contribuenti Cerioli Massimo e Benassi Marina sono stati notificati, infatti, in data 14 maggio 2013 presso la direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate di Reggio Emilia con consegna a mani dell'impiegato addetto, mentre i rispettivi controricorsi sono



stati consegnati per la notifica il 26 giugno 2013 e, dunque, oltre il termine previsto dall'art. 370 c.p.c.

Non rileva, poi, che gli atti siano stati notificati (e ricevuti in data successiva) anche presso la Direzione generale dell'Agenzia delle entrate, decorrendo il termine, nel caso di notifica reiterata nei confronti della medesima parte, dalla data della prima notifica (Cass. n. 8704 del 03/05/2016).

2. Passando all'esame dei ricorsi, va premesso che i motivi da 1 a 5 del ricorso n.r.g. 12816/2013 sono identici, fino all'utilizzazione delle medesime espressioni e articolazioni, ai motivi da 2 a 6 dei ricorsi nn.r.g. 12818/2013 e 12819/2013.

Il primo motivo di questi ultimi ricorsi, identico per entrambi ma non presente nel primo, denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c., la nullità della sentenza per difetto di motivazione per essersi la CTR limitata a rinviare alla sentenza emessa nei confronti della società e relativa al primo ricorso.

2.1. Il motivo, con riguardo ad entrambi i ricorsi, è infondato.

Vengono in rilievo, infatti, le questioni già sopra ampiamente esaminate, conferenti all'avvenuta origine unitaria dei contenziosi, fondati sulle stesse identiche ragioni, e alla trattazione simultanea dei giudizi da parte del medesimo collegio, con definizione mediante sentenza, di identico contenuto, pronunciata nella stessa udienza.

Occorre sottolineare, sul punto, che entrambe le decisioni – n. 62/13/12 e n. 63/13/12 – contengono una puntuale riproduzione delle doglianze formulate dai ricorrenti (e dall'Agenzia delle entrate) in tutto identiche a quelle relative alla decisione n. 61/13/12, differenziandosi da quest'ultima nella parte motiva che espressamente motiva *«in data odierna, il collegio ha respinto l'appello proposto dalla snc La Spaghetteria ed in accoglimento dell'appello incidentale e in parziale riforma della sentenza di primo grado ha dichiarato legittimo il provvedimento impugnato. Ha*



*confermato la sentenza di primo grado con riferimento alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso introduttivo nei confronti di Equitalia. Poiché la presente controversia è diretta conseguenza di quella proposta dalla società, il presente appello deve essere deciso negli stessi termini».*

Ne deriva che il percorso motivazionale delle sentenze impugnate (n. 62 e 63 cit.) risulta formato anche (e per la parte centrale ed essenziale) dalla motivazione della sentenza della medesima Commissione regionale e, in ispecie, della n. 61/13/12.

Tale struttura della motivazione è, invero, apertamente resa legittima dalla norma di cui all'art. 118 disp. att. c.p.c., la quale prevede, al comma 1 novellato dalla l. n. 69 del 2009, che *«la motivazione della sentenza di cui all'art. 132, secondo comma, numero 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi».*

La possibilità del *«riferimento a precedenti conformi»*, così esplicitamente consentita, non deve intendersi limitata ai precedenti di legittimità, secondo un'istanza di tutela pervasiva della funzione nomofilattica, ma *«si estende, nell'ambito di un più ampio disegno di riduzione dei tempi del processo civile, anche a quelli di merito del medesimo tribunale o della medesima corte di appello, ricercandosi palesemente per tale via il beneficio della utilizzazione di riflessioni e di schemi decisionali già compiuti per casi identici o caratterizzati dalla risoluzione di identiche questioni»* (v. Cass. n. 17640 del 06/09/2016), rilievi che, a maggior ragione, sono pienamente pertinenti e decisivi nella vicenda in esame, caratterizzata dall'unitarietà della fattispecie.

Tale esito trova ulteriore riscontro, del resto, nelle specifiche doglianze proposte dai ricorrenti (motivi da 2 a 6), in tutto identici e relativi al merito della questione in giudizio.



3. Il primo motivo del ricorso n.r.g. 12816/2013 (e il secondo dei ricorsi nn.r.g. 12818/2013 e 12819/2013) denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 10 l. n. 212 del 2000 e 97 Cost. per aver la CTR ritenuto correttamente instaurato il contraddittorio da parte dell'Ufficio nonostante questi avesse adottato l'avviso di accertamento in assenza di confronto sulle osservazioni al processo verbale di constatazione inviate dalla parte e dirette a rideterminare la pretesa.

3.1. Il motivo è infondato.

L'art. 12, comma 7, prima parte, l. n. 212 del 2000 (tale dovendosi ritenere la norma censurata, riferendosi l'art. 10 alla tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente) nel prevedere *«nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori»* vincola l'Amministrazione finanziaria a "valutare" le osservazioni del contribuente (cui l'imposizione del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla seconda parte della norma, questa sì a pena di nullità, è strumentale) ma non aggiunge anche l'ulteriore obbligo di esplicitare, a pena di nullità, la valutazione nell'atto impositivo.

Va quindi data continuità al consolidato orientamento secondo il quale *«in tema di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è valido l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni presentate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, atteso che la nullità consegue solo alle irregolarità per cui essa sia espressamente prevista dalla legge, oppure, in difetto di previsione, allorché ricorra una lesione di specifici diritti o garanzie tali da impedire la produzione di effetti da parte dell'atto*



*cui ineriscono»* (Cass. n. 3583 del 24/02/2016; Cass. n. 8378 del 31/03/2017).

4. Il secondo motivo del ricorso n.r.g. 12816/2013 (il terzo degli altri) denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione degli artt. 39, 42 e 43 d.P.R. n. 600 del 1973, nonché 56 e 57 d.P.R. n. 633 del 1972 per non aver la CTR "riconosciuto il difetto di motivazione dell'avviso impugnato in conseguenza dell'omessa indicazione delle norme utilizzate ai fini della verifica".

4.1. Il terzo motivo (il quarto degli altri ricorsi) denuncia violazione dell'art. 39, primo comma, lett. d, d.P.R. n. 600 del 1973 per aver la CTR ritenuto esistenti i presupposti per procedere ad accertamento induttivo in forza della disposizione richiamata in base a due sole incoerenze legate ad uno studio di settore.

4.2. I motivi, da esaminare congiuntamente per connessione logica, sono inammissibili per difetto di autosufficienza, non avendo i contribuenti riprodotto gli atti su cui si fonda la denunciata lesione (né l'atto di accertamento, né il pvc).

4.3. Le censure, peraltro, sono comunque infondate.

La sentenza n. 61/13/12 impugnata ha, infatti, espressamente precisato: *«a pag. 3 del provvedimento oggetto di controversia sono chiaramente indicate le norme prese a riferimento per la ricostruzione induttiva dei ricavi»*.

Inoltre, la decisione, dopo aver indicato *«a pag. 6 del pvc è stato precisato "visto il comma 3 dell'art. 62 sexies del dl 331/93, convertito in legge 427/93, che consente il ricorso ad accertamento di tipo analitico-presuntivo in caso di gravi incongruenze tra ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio dell'attività esercitata"»*, ha evidenziato che il controllo della documentazione contabile aveva sì rivelato *«una percentuale di ricarico al di sotto del valore minimo dell'intervallo di riferimento rilevato dallo studio di settore»*, ma che tale incongruenza era stata riscontrata in sede di verifica (e in



riferimento proprio alle pietanze somministrate), mentre altre incongruenze erano emerse «*nella rotazione di magazzino e nel valore aggiunto per addetto*», nonché, sia pure per l'anno 2009, «*una differenza di cassa*», derivandone la conclusione che i verificatori, pur riferendosi anche (e traendo spunto l'accertamento dai relativi esiti) allo studio di settore applicabile, hanno tenuto conto di una varietà di elementi emersi in sede di controllo, così procedendo legittimamente «*alla ricostruzione induttiva dei ricavi*».

5. Il quarto motivo (il quinto degli altri ricorsi) denuncia omessa insufficiente e contraddittoria motivazione per aver la CTR ritenuto legittimo l'accertamento fondato su presunzioni prive dei requisiti della gravità, precisione e concordanza nonché violazione e falsa applicazione degli artt. 39, primo comma, d.P.R. n. 600 del 1973, 51 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1973, 2697, 2727 e 2729 c.c.

Specificamente lamenta che la CTR abbia immotivatamente ritenuto legittime le presunzioni utilizzate dall'Ufficio per aver:

- applicato il cd. tovagliometro ai tovaglioli di carta, in sé da considerarsi privi dei requisiti di legge;
- ritenuto corretto il ricorso fondato all'utilizzo, in termini quantitativi, degli alimenti, ancorché in altri accertamenti, del 1989-1990, l'Ufficio si era attenuto ad una metodologia diversa e non aver riconosciuto, per la carne e il pesce, alcuno sfrido.

5.1. Il quinto motivo (il sesto degli altri ricorsi) denuncia nuovamente difetto di motivazione e violazione dell'art. 360, n. 5, c.p.c., per l'inidoneità dei riferimenti giurisprudenziali richiamati dalla sentenza impugnata, i quali non si fondano sui tovaglioli di carta e riguardano l'uso dell'acqua minerale e non altri alimenti.

5.2. I motivi, da esaminare unitariamente per connessione logica, sono inammissibili.

5.3. Quanto al dedotto vizio motivazionale, infatti, occorre considerare che, trattandosi di sentenze pubblicate il 22 novembre 2012, trova applicazione la disciplina di cui all'art. 360, primo



comma, n. 5, c.p.c. nella nuova formulazione introdotta dall'art. 54, comma 1, lett. b), del d.l. 22 giugno 2012 n. 83, conv. con modif. nella l. 7 agosto 2012 n. 134, sicché non è più ammissibile la censura per motivazione insufficiente (Sez. U, n. 8053 del 2014), il cui controllo è circoscritto alla verifica del requisito "minimo costituzionale" di validità prescritto dall'art. 111 Cost., sicché è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Tale requisito minimo non risulta soddisfatto, invero, soltanto quando ricorrano quelle stesse ipotesi che si convertono nella violazione dell'art. 132, n. 4, c.p.c. e che determinano la nullità della sentenza (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile), mentre al di fuori di esse residua soltanto l'omesso esame di un fatto storico controverso, che è stato oggetto di discussione e che sia "decisivo", non essendo più consentito impugnare la sentenza per criticare la sufficienza del discorso argomentativo a giustificazione della decisione adottata sulla base degli elementi fattuali acquisiti al rilevante probatorio ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi.

Le doglianze sopra esposte non rispondono, in evidenza a tali requisiti.

5.4. Analoghe conclusioni valgono quanto all'asserita violazione di legge, che in realtà risulta solo affermata, traducendosi la censura, anche per questo profilo, in una non condivisione del percorso motivazionale adottato dal giudice di merito e non in una errata valutazione dei requisiti di legge in tema di presunzioni.



6. I ricorsi vanno pertanto rigettati.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate, con riguardo al solo ricorso n.r.g. 12816/2013 attesa la tardività degli altri controricorsi, come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta i ricorsi riuniti nn.r.g. 12816/2013, 12818/2013, 12819/2013. Condanna La Spaghetteria Snc di Cerioli e Benassi, al pagamento delle spese a favore dell'Agencia delle entrate, che liquida in € 5.600,00, 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 per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto da ciascuno per il rispettivo ricorso.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 23 ottobre 2018

Il Presidente  
Biagio Virgilio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale