**CORTE DI CASSAZIONE**

**Sentenza 18 luglio 2014, n. 16452**

**In fatto e in diritto**

1. All’odierna udienza sono stati chiamati i ricorsi recanti i numeri 23732/09 e 24217/09, tutti relativi all’anno di imposta 1999 e proposti dall’Agenzia delle Entrate (rispettivamente nei confronti della R.C. & C. nonché dei soci della predetta R.E. M.C. e U.G. il primo, nei confronti del solo U.G. cassazione di due sentenze recanti rispettivamente i numeri 60/19/08 e 61/19/08 (entrambe pronunciate dal medesimo collegio della sezione n. 19 della C.T.R. Lombardia nella medesima udienza), con le quali - in controversie concernenti l’impugnazione di un avviso di accertamento di ricavi non dichiarati a carico della società e degli avvisi riguardanti il conseguente maggior reddito di partecipazione a carico dei soci C. e G. in relazione all’anno 1999, accogliendo parzialmente gli appelli riuniti della società e dei soci, si determinava in capo alla società maggiori ricavi nella misura (inferiore a quella accertata) di 6 37.069,00 confermando il recupero a tassazione dei costi ritenuti indeducibili operato dall’Ufficio.

In particolare, i giudici d’appello, in entrambe le sentenze impugnate, affermavano che non potevano ritenersi idonei a giustificare il ricorso all’accertamento analitico-induttivo alcuni elementi posti in luce in sede di accertamento, e tra essi, per quel che in questa sede ancora rileva:

l’incompatibilità dei ricavi accertati con la notorietà del marchio (essendo tale sintomo assolutamente insufficiente a giustificare l’accertamento induttivo); le scritture extracontabili rinvenute (perché relative ad annualità diversa da quella in questione); il numero elevato di dipendenti (perché il numero degli addetti utilizzati non risultava discordante con la quantificazione operata dagli studi di settore per i saloni di parrucchiere di grandi dimensioni).

Inoltre i giudici d’appello, considerato che il computo del monte ore lavorativo effettuato dall’Ufficio non portava a risultati attendibili in quanto non si erano tenute nel debito conto alcune circostanze, e ritenuto che gli studi di settore, pur non precludendo l’accertamento di maggiori redditi, costituiscono tuttavia uno strumento utilizzabile per valutare la capacità di produrre ricavi, riducevano, sulla base dei dati emergenti dai predetti studi in riferimento a saloni aventi le medesime caratteristiche, a € 37.069,00 i maggiori ricavi non dichiarati dalla società, confermando invece il recupero a tassazione di costi ritenuti in parte non di competenza, in parte non inerenti e in parte non documentati, e prevedendo infine la necessità di considerare, ove l’Ufficio non ne avesse tenuto conto, le perdite pregresse, ai sensi degli artt. 8 e 52 TUIR.

Gli intimati hanno resistito con controricorso proponendo altresì ricorsi incidentali. L’Agenzia delle entrate ha a sua volta resistito con controricorso nel procedimento introdotto col ricorso recante il n. 24217/09.

2. Alla luce della evidente connessione tra le due cause, i cui ricorsi, come sopra rilevato, pur relativi a sentenze diverse, riguardano accertamenti concernenti il reddito di una società di persone ed il reddito di partecipazione dei soci della medesima società in relazione allo stesso anno, si dispone la riunione dei suddetti ricorsi principali e dei corrispondenti ricorsi incidentali sotto il numero più antico di ruolo.

La disposta riunione di per sé non esime il collegio dalla doverosa considerazione della consolidata giurisprudenza di questo giudice di legittimità che, a partire dall’arresto delle sezioni unite con la sentenza n. 14815 del 2008, ha ritenuto che l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone o delle associazioni di cui all’art. 5 d.P.R. 917/8 e dei soci delle medesime 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 solo 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, non avendo essa 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 e relativa necessità di integrazione del contraddittorio, essendo il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

Occorre tuttavia rilevare che nella specie, pur in mancanza di trattazione formalmente congiunta, sia la società che tutti i soci proposero separati ricorsi avverso l’accertamento relativo alla società ed ulteriori ricorsi avverso gli accertamenti relativi al proprio reddito di partecipazione e che lo stesso collegio della medesima sezione n. 44 della C.T.P Lombardia, nella stessa udienza, decise con sentenza n. 40/44/07, previa riunione, i ricorsi proposti dalla società e dai soci R.E., M.C. e U.G., e con successiva sentenza n. 50/44/07 altresì l’ulteriore ricorso proposto da U.G. in relazione al proprio reddito di partecipazione. Risulta pertanto che in primo grado U.G. nella stessa udienza e dinanzi al medesimo collegio, è stato parte sia (con tutti gli altri soci) del procedimento deciso con sentenza n. 40/44/07 (relativo alla rettifica del reddito della società in relazione all’anno 1999 nonché alla rettifica del reddito di partecipazione della socia M.C.) sia del procedimento introdotto dal solo G. (in relazione al proprio reddito di partecipazione alla suddetta società per lo stesso anno).

E’ inoltre da aggiungere che anche in appello sia la causa della società e dei soci (compreso il G.) che quella del solo G. sono state trattate dalla medesima sezione nell’ambito della medesima udienza e una dopo l’altra, e che tutti i contribuenti erano assistiti dai medesimi difensori. E’ infine da rilevare che anche nel presente giudizio nelle due cause oggi riunite i contribuenti sono difesi dal medesimo difensore, con una sostanziale identità di difese, sia pure nell’ovvia differenziazione tra soci e società innanzitutto con riguardo al carattere "derivato" del reddito dei primi da quello accertato in capo alla seconda.

Tanto premesso, il collegio ritiene che il riscontro delle suddette circostanze possa rendere nella specie applicabile il principio di diritto espresso da cass. n. 3830 del 2010 (e successivamente seguito da numerose altre pronunce), secondo il quale, 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 va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla 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: identità oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi; 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, sostanziale identità di difese; simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici. In tal caso, secondo la citata giurisprudenza, 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), evitando 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, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio.

Il suddetto principio giurisprudenziale risulta peraltro in consonanza con un più ampio orientamento ermeneutico, inteso ad una esegesi non astrattamente formale delle norme processuali, più volte espresso negli ultimi anni da questa Corte di legittimità, anche in relazione a diverse situazioni processuali, e fondato sulla considerazione che il canone della ragionevole durata del processo impone al giudice di non limitarsi ad una meccanica e formalistica applicazione di regole astratte, ma di verificare volta per volta se il formale rispetto di tali regole sia necessario ad assicurare nel caso concreto le garanzie fondamentali in funzione delle quali le suddette regole sono state poste, evitando che, in mancanza di tale necessità, il rispetto meramente formale di dette regole si traduca in un inutile allungamento dei tempi processuali e quindi in una riduzione di effettività della tutela giurisdizionale.

Alla stregua delle considerazioni sopra esposte, deve prendersi atto che nella specie la trattazione disgiunta delle cause nei gradi di merito risulta essere stata solo formale, senza influire sullo sviluppo delle controversie e sull’esplicazione del diritto di difesa delle parti, peraltro in mancanza di ogni doglianza di specifiche compressioni di tale diritto in ragione della suddetta trattazione formalmente disgiunta, ancorché oggettivamente simultanea e simmetrica, delle due controversie, ed in difetto di qualsivoglia rischio concreto di giudicati contrastanti.

3. Deve preliminarmente rilevarsi l'infondatezza dell’eccezione (avanzata dall’Agenzia ricorrente nel procedimento introdotto col ricorso recante il n. 24217/09) di inammissibilità del controricorso e ricorso incidentale proposto dal ricorrente G., risultando per tabulas che detti atti sono stati notificati nei termini di legge.

Venendo all’esame del ricorso principale proposto dall’Agenzia nei confronti della società e dei relativi soci per la cassazione della sentenza n. 60/19/08, col primo motivo la ricorrente denuncia vizio di motivazione ex art. 360 n. 5 c.p.c. in ordine al fatto decisivo e controverso dell’esistenza di ricavi non dichiarati superiori a quelli accertati dalla C.T.R. fino ad un importo massimo di £ 401.608.015.

In particolare, la ricorrente si duole del fatto che i giudici d’appello non abbiano considerato la contabilità in nero e l’ insufficienza degli studi di settore a determinare i ricavi effettivamente realizzati dalla società in relazione alla notorietà del marchio ed alle caratteristiche del salone, nonché del fatto che i suddetti giudici abbiano affermato l’inattendibilità del calcolo delle ore effettivamente lavorate operato dall’Ufficio sulla base di affermazioni incongrue, apodittiche ed insufficienti.

In tali termini la censura è inammissibile innanzitutto per inadeguatezza della illustrazione richiesta dall’art. 366 bis capoverso (applicabile ratione temporis), posto che la suddetta illustrazione risulta assolutamente generica (in quanto non precisa - tantomeno in maniera chiara e sintetica - i "fatti" decisivi, ovvero le prove - vertenti sui suddetti fatti decisivi - della cui insufficiente considerazione la ricorrente si duole).

Invero, nel motivo in esame e nella indicazione ex art. 366 bis c.p.c. che lo conclude, si individua in maniera generica come "fatto controverso e decisivo" la questione oggetto della controversia (ossia l’esistenza di ricavi non dichiarati) ma non si individuano in concreto i singoli fatti "decisivi" in ordine ai quali si deduce il vizio di motivazione, ossia i fatti cd. principali (id est: costitutivi, impeditivi, modificativi o estintivi del diritto controverso), ovvero cd. secondari (dai quali si possa argomentare per concludere in ordine ai fatti principali) dalla cui (diversa) considerazione sarebbe nella specie derivata con certezza una decisione differente.

Peraltro, anche prescindendo da quanto sopra esposto, è sufficiente rilevare che col motivo in esame la ricorrente tende inammissibilmente a sollecitare questo giudice ad una nuova valutazione di merito, poiché, lungi dall’illustrare l’insufficienza della motivazione in ordine a fatti controversi e decisivi, in realtà censura l’apprezzamento dei fatti e delle prove da parte del giudice d’appello, senza considerare che, secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità, il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione denunciatole con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., si configura solo quando nel ragionamento del giudice di merito sia riscontrabile il mancato o insufficiente esame di punti decisivi della controversia, prospettati dalle parti o rilevabili d'ufficio, ovvero un insanabile contrasto tra le argomentazioni adottate, tale da non consentire l'identificazione del procedimento logico-giuridico posto a base della decisione, non potendo tali vizi consistere nella difformità dell'apprezzamento dei fatti e delle prove dato dal giudice del merito rispetto a quello preteso dalla parte, spettando solo al giudice di merito individuare le fonti del proprio convincimento, valutare le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, scegliere tra le risultanze istruttorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione, dare prevalenza all'uno o all’altro mezzo di prova, mentre alla Corte di Cassazione non è conferito il potere di riesaminare e valutare autonomamente il merito della causa, bensì solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l’esame e la valutazione compiuti dal giudice del merito, cui è riservato l'apprezzamento dei fatti (v. tra numerose altre cass. n. 15489 del 2007).

Col secondo motivo del medesimo ricorso, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 11 bis d.lgs. 446/1997, la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui i giudici d’appello avrebbero sostenuto la possibilità di detrarre dall’imponibile Irap le perdite relative ad anni di imposta precedenti. Col terzo motivo, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 28 e 30 d.p.r. 633/1972, la ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui i giudici d’appello avrebbero sostenuto la possibilità di detrarre dall’imponibile Iva le perdite relative ad anni di imposta precedenti.

I suddetti due motivi, da esaminare congiuntamente perché connessi, sono inammissibili per carenza di interesse perché censurano statuizioni che non risultano contenute nella decisione impugnata, se correttamente interpretata.

Giova innanzitutto rilevare che nella parte dispositiva della sentenza non v’è alcun accenno alle perdite pregresse. Nella parte motiva della suddetta sentenza si afferma che l’Ufficio nel determinare il reddito della società non ha tenuto conto delle perdite pregresse ed inoltre che, ai sensi degli artt. 8 e 52 TUIR, le perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo debbono essere computate in diminuzione dei relativi redditi, con la conseguenza che esse devono essere riportate "a scomputo dei maggiori valori accertati in capo ai soci". Risulta pertanto evidente dalle suesposte affermazioni che i giudici d’appello non si sono riferiti ad una incidenza delle perdite pregresse sull’imponibile Iva e Irap, né può indurre a diversa conclusione una unica frase (assolutamente non univoca e comunque priva di qualsivoglia univoco riscontro nella parte dispositiva e nel resto della motivazione) in cui, traendo le conclusioni su tutto quanto esposto in motivazione, dopo aver fatto riferimento alla necessità di rideterminazione dei ricavi ed alle "conseguenti rideterminazioni ai fini Irap e Iva", si precisa che esse devono essere rielaborate tenendo conto della riduzione dei ricavi non dichiarati e del diritto al riporto delle perdite pregresse (ove l’ufficio non ne abbia già tenuto conto).

E’ in particolare da sottolineare che il tenore di quest'ultima frase, già di per sé non univocamente esplicita nel senso inteso dalla ricorrente (anche in considerazione del fatto che essa si pone come conclusiva della motivazione della decisione sui ricorsi relativi all’accertamento in capo alla società per Irpeg, Iva e Irap e sul ricorso relativo al maggior reddito di partecipazione accertato in capo alla socia M.C.) va comunque interpretato nel suo contesto e perciò in riferimento sia al dispositivo (in cui, come già rilevato, non si fa alcun riferimento alle perdite pregresse) sia al resto della motivazione che precede la frase in esame, in cui, trattando delle perdite pregresse, non ci si riferisce all’incidenza sull’imponibile Iva e Irap ma, anzi, ci si riferisce (anche per l’univoco richiamo normativo) all’imposta sul reddito.

E’ pertanto da escludersi che la sentenza impugnata, siccome interpretata, abbia riconosciuto il diritto di detrazione delle perdite pregresse sull’imponibile Iva e Irap ed è pertanto da escludere ogni interesse della ricorrente alle censure in esame.

L’unico motivo del ricorso principale proposto dall’Agenzia delle entrate nei confronti di U.G. avverso la sentenza n. 61/19/08 della C.T.R. Lombardia (col quale si deduce nullità della sentenza per disapplicazione degli artt. 101 e 192 c.p.c., 111 Cost. nonché 14 d.lgs. 546/1992 in combinato disposto con l’art. 1 comma 2 d.lgs. citato e con l’art. 40 comma 2 d.p.r. 600/1973 per difetto di integrità del contraddittorio) deve essere rigettato alla luce delle considerazioni sopra esposte ed in particolare del rilievo che nella specie, ad onta di una trattazione formalmente disgiunta, si è in concreto realizzato il simultaneus processus.

Con l’unico motivo del ricorso incidentale proposto avverso la sentenza n. 60/19/08 che ha deciso sull’accertamento a carico della società e della socia M.C., sostanzialmente sovrapponibile all’unico motivo del ricorso incidentale proposto avverso la sentenza n. 61/19/08 che ha deciso sull’accertamento del corrispondente reddito di partecipazione a carico del socio G. i rispettivi ricorrenti deducono violazione e falsa applicazione dell’art. 39 comma 1 lettera d) d.p.r. n. 600 del 1973 e dell’art. 54 comma 2 d.p.r. n. 673 del 1972 come integrati dall’art. 62 sexies d.l. 331 del 1993, rilevando che l’accertamento ai sensi dell'art. 39 citato può essere fondato anche sull’incongruenza tra i ricavi, compensi e corrispettivi dichiarati con quelli desumibili dagli studi di settore, purché si tratti di gravi incongruenze, mentre nella specie Io scostamento tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore è minimo (10,13%).

La censura è fondata.

Dalle sentenze impugnate emerge che la decisione di primo grado fu appellata dalla società innanzitutto in ordine alla sussistenza dei presupposti per procedere ad accertamento analitico-induttivo, ed emerge altresì che i giudici d’appello (con decisione non efficacemente censurata in questa sede) hanno innanzitutto escluso l’esistenza di qualsivoglia presupposto legittimante il ricorso all’accertamento indiretto, avendo escluso l’esistenza di contabilità irregolare, la rilevanza della documentazione extracontabile rinvenuta, l’incompatibilità della redditività dichiarata con la notorietà del marchio e col numero elevato di dipendenti, ed avendo altresì affermato che il riferimento alle elaborazioni statistiche degli studi di settore, era utilizzato dal collegio "anzitutto per rilevare che il rapporto fra ricavi dichiarati e costi non era fuori da ogni logica commerciale e da qualunque rilevanza di settore, come ritenuto dai primi giudici".

I giudici d’appello, pertanto, hanno utilizzato gli studi di settori sia (e innanzitutto) per escludere che nella specie la contabilità della società potesse considerarsi complessivamente inattendibile in quanto cofliggente con criteri di ragionevolezza che per escludere la sussistenza del presupposto di cui all’art. 62 sexies d.l. 331 del 1993 (la grave incongruenza tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore), sia (incongruamente) per determinare la misura dei maggiori ricavi (peraltro in tal modo accertando in concreto non una grave incongruenza bensì uno scostamento minimo - appena del 10% circa). Ne consegue che i giudici d’appello hanno errato nel determinare in via induttiva la misura dei maggiori ricavi in capo alla società senza aver individuato ed esplicitato l’esistenza dei presupposti di legge per tale accertamento.

Alla luce di tutto quanto sopra esposto, i ricorsi principali devono essere rigettati ed i ricorsi incidentali devono essere accolti. Le sentenze impugnate devono essere cassate in relazione alle censure accolte con rinvio ad altro giudice che, compiuti gli accertamenti eventualmente necessari, provvederà a decidere la controversia sulla base del principio di diritto secondo il quale non in ogni caso è comunque consentito procedere ad accertamento indiretto del maggior reddito, ma soltanto in presenza dei presupposti espressamente indicati dalla legge. Il giudice del rinvio provvederà altresì alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

Riunisce sotto il numero più antico di ruolo i ricorsi (principali e corrispondenti incidentali) recanti i numeri 23732/09 e 24217/09, rigetta i ricorsi principali c accoglie gli incidentali. Cassa le sentenze impugnate limitatamente alle censure accolte e rinvia anche per le spese a diversa sezione della C.T.R. Lombardia.