

## **Omissis**

### **FATTO**

#### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Lo Studio Legale Associato Boetti Villanis Audifreddi, nella persona dei due legali rappresentanti avv.ti B.V.A. L. e C. propose ricorso avverso l'avviso di accertamento relativo all'Irpef ed all'Iva per l'anno d'imposta 1996, con il quale era stato rettificato il reddito dichiarato in relazione all'attività di lavoro autonomo, risultando lo stesso inferiore a quello calcolato con l'applicazione dei parametri di cui alla L. n. 549 del 1995.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso ritenendo che l'Ufficio non avesse effettuato indagini, al di là dell'applicazione dei parametri.

Contro tale sentenza proponeva appello l'ufficio e la Commissione tributaria Regionale rigettava l'appello.

Contro tale ultima sentenza ricorre per cassazione il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia con duplice motivo.

Il contribuente resiste depositando controricorso e deposita istanza per la trattazione congiunta di tale ricorso (n. 13494/2006 di R.G.) con quello n. R.G. 4167/09, di cui di seguito.

In conseguenza dell'accertamento effettuato allo Studio Legale Associato Boetti Villanis Audifreddi, di cui sopra, veniva emesso accertamento anche nei confronti dell'avv. B.V.A. L. e del coniuge del dichiarante sig.ra A.F., con il quale veniva rettificato il reddito derivante dalla compartecipazione del primo nello Studio Legale Associato Boetti Villanis Audifreddi per il medesimo anno 1996.

I contribuenti lo impugnavano eccependo l'assoluta mancanza di presupposto impositivo per essere stato accolto, con sentenza della C.T.P. di Torino del 16.12.2002, il ricorso proposto dallo studio associato avverso l'accertamento per l'anno 1996.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, tenuto anche presente che nelle more la sentenza resa dalla C.T.P. nel giudizio promosso dallo Studio Associato era stata confermata dalla Commissione Tributaria Regionale con sentenza dell'8.3.2005.

L'ufficio appellava lamentando che la C.T.P. avesse ommesso di pronunciare l'inammissibilità del ricorso del socio perchè privo di motivi autonomi, e di ritenere il difetto di motivazione conseguente all'apodittico rinvio alla sentenza resa dalla Commissione Tributaria Regionale nel giudizio promosso dallo Studio Associato, non ancora passata in giudicato.

I contribuenti resistevano e presentavano ricorso incidentale.

La Commissione tributaria Regionale confermava la decisione di primo grado.

Contro tale ultima sentenza ricorre per cassazione l'Agenzia con triplice motivo.

I contribuenti resistono depositando controricorso con il quale, preliminarmente, attesa l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi dello Studio Legale Associato e dei soci, chiedono la riunione dei due giudizi, in mero subordine, la declaratoria di nullità del procedimento con conseguente rinvio di entrambi al giudice di primo grado.

Tale procedimento porta il n. 4167/2009 di R.G..

### **DIRITTO**

## **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Preliminarmente va disposta la riunione al presente procedimento n. 13494/2006 del procedimento n. 4167/2009, stante l'evidente connessione oggettiva e la interdipendenza dei due procedimenti nei quali vengono in discussione, per il medesimo anno d'imposta 1996, rispettivamente la rettifica del reddito dello Studio Legale Associato Boetti Villanis Audifreddi e la conseguente rettifica del reddito da partecipazione dell'associato avv. B.V. A.L. - e del coniuge del dichiarante.

Va peraltro rilevato che, nella fattispecie in esame non trova applicazione il principio di diritto enucleato dalle Sezioni Unite di questa Corte (n.14815 del 2008) che ha affermato: " 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 al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, 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 -, sicchè tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi".

Nel caso di specie, infatti, il ricorso tributario avverso l'avviso di rettifica è stato proposto dallo Studio Legale Associato in persona dei suoi due associati e legali rappresentanti avv.ti B. V.A.C. e L.; pertanto tutti i soggetti interessati (associazione e consociati) hanno avuto piena consapevolezza dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo e sono stati parte dello stesso procedimento. Tanto premesso, vengono trattati prioritariamente, per esigenza logica, i motivi del ricorso di cui al procedimento n. 13494/2006.

Nello stesso l'ufficio con il primo motivo deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, dell'art. 2697 c.c., della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, lett. a), e del D.P.R. n. 1442 del 1997, art. 1, oltre vizio della motivazione, per avere il giudice dell'appello erroneamente fondato la propria decisione su di un'eccezione - cioè l'aver il contribuente optato per il regime ordinario di contabilità, circostanza che preclude il ricorso al metodo di accertamento in base ai parametri ministeriali - prospettata per la prima volta in appello, non documentata correttamente, incompatibile sia con le eccezioni formulate che con i comportamenti concludenti assunti.

La censura, a prescindere dai profili di inammissibilità della stessa per la sua genericità, è infondata.

Vanno innanzitutto richiamati i principi già enucleati da questa Corte che ha affermato (Cass. n. 16459/2004; Cass. SS.UU. n. 5802/1998) che in sede di legittimità può essere sottoposta a censura - ma ex art. 360 c.p.c., n. 5 - solo l'ipotesi in cui nel ragionamento del giudice di merito, quale desumibile dalla sentenza, sia ravvisabile il mancato o deficiente esame di punti decisivi della controversia, ma non può, invece, essere censurato l'apprezzamento dei fatti e delle prove in quanto effettuato in senso difforme da quello preteso dalla parte, posto che la citata norma conferisce alla Corte di Cassazione solo il potere di controllare, sotto il profilo logico-formale e della correttezza giuridica, l'esame

e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui spetta individuare le fonti del proprio convincimento, scegliendo tra le risultanze probatorie quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione.

Il ricorrente, nel caso di specie, denuncia del tutto genericamente un vizio di motivazione (neppure indicato nel suo preciso contenuto), ma in effetti la valutazione effettuata dal giudice di merito, fondata su di un accertamento di fatto non censurabile in quanto tale in tale sede, appare congruamente motivata oltre che immune da vizi di legge. Infatti, quanto alla violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, si rileva che correttamente il giudice dell'appello ha fatto riferimento al regime scelto di contabilità ordinaria, non essendo stato tale argomento prospettato, come nuovo, per la prima volta nel secondo grado di merito: come il contribuente ha controdedotto con eccezione fornita della necessaria autosufficienza per avere riportato testualmente il brano del ricorso introduttivo, la indicazione della scelta del regime ordinario di contabilità era già stata indicata ab origine in tale atto.

In virtù di tanto neppure è ravvisabile la violazione della L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 181, posto che il giudice dell'appello, svolgendo correttamente la propria funzione, ha dato solo un fondamento giuridico a quanto già prospettato in fatto dalla parte;

il richiamo alla norma applicabile, anche se precedentemente non presa in considerazione, non comporta infatti allegazione di un fatto nuovo o diverso rispetto a quanto dedotto in primo grado.

E' poi inammissibile, per carenza di autosufficienza, il profilo della censura relativo alla validità formale dell'opzione del regime di contabilità ordinaria e della mancata valutazione del comportamento concludente del contribuente ai sensi del D.P.R. n. 442 del 1997, art. 1. Questa Corte ha già costantemente affermato (ex plurimis Cass. n. 6542/2004) "Qualora una determinata questione giuridica - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità, per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa".

Nel caso di specie il ricorrente omette di specificare ed allegare gli atti del giudizio di merito con i quali avrebbe formulato le specifiche, relative eccezioni, avrebbe indicato i comportamenti concludenti del contribuente e chiesto al giudice di vagliare gli stessi.

Per i motivi esposti il primo motivo va rigettato.

Con il secondo motivo il ricorrente deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, in relazione alla L. n. 549 del 1995, art. 3 comma 181 e ss., e art. 2697 c.c., oltre vizi della motivazione, con riferimento all'incidenza degli studi di settore.

La censura è infondata secondo i principi già espressi da questa Corte che ha affermato (Cass. n.10077 del 30.4.2009): "In tema di accertamento delle imposte sui redditi, presupposto indefettibile per il ricorso ai parametri previsti dal D.P.C.M. 29 gennaio 1996 in attuazione della L. 28 dicembre 1995, n. 549,

art. 3, commi 181 e 184, nei confronti dei professionisti che abbiano optato per il regime di contabilità ordinaria, è che la stessa sia risultata inattendibile nel corso di una ispezione; pertanto, nel caso in cui non risulti in alcun modo che il contribuente sia stato sottoposto previamente ad una ispezione dell'Amministrazione Finanziaria, nè esista un verbale dal quale risulti l'inattendibilità della sua contabilità, è illegittima la rideterminazione del suo reddito sulla base dei parametri suddetti".

Il motivo deve pertanto essere rigettato.

Vanno ora esaminati i motivi del ricorso n. 4167/2009 proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 47/33/07 resa dalla Commissione Tributaria Regionale tra essa Agenzia e l'associato avv. B.V.A.L. e la di lui coniuge A. F..

La ricorrente con il primo motivo deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c., e pone il seguente quesito:

Dica la S.C. se sia nulla per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, la sentenza con la quale la C.T.R., decidendo sull'appello proposto dall'Amministrazione Finanziaria avverso la sentenza della C.T.P. che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso ai sensi del D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 5, nei confronti dell'associato di uno studio professionale, sulla base del rilievo che l'avviso emesso nei confronti dello studio professionale era stato annullato con sentenza confermata in secondo grado, ometta del tutto di pronunciarsi sul motivo di appello relativo alla irrilevanza di quest'ultima sentenza, quando non sia ancora passata in giudicato, rispetto alla causa promossa dall'associato.

Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 5, dell'art. 2909 c.c., dell'art. 124 disp. att. c.p.c., ponendo il seguente quesito:

dica la S.C. se sia affetta dal vizio di violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 5, dell'art. 2909 c.c., dell'art. 124 disp. att. c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, la sentenza con la quale la C.T.R., respingendo l'appello proposto dall'amministrazione finanziaria, abbia confermato l'annullamento (già disposto dalla c.t.p.) dell'avviso di accertamento emesso, ai sensi del D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 5, nei confronti dell'associato di uno studio professionale, sulla base del rilievo che il distinto avviso emesso nei confronti dello studio professionale era stato annullato con sentenza confermata in secondo grado e quindi non definitiva, non risultando peraltro che fosse stata prodotta o acquisita in giudizio copia di tale ultima sentenza munita della certificazione di mancata impugnazione nei termini.

Con il terzo motivo la ricorrente denuncia l'insufficiente motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, per non avere il giudice dell'appello chiarito l'iter seguito per ritenere definita la vicenda processuale presupposta.

Con il quarto motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 295 c.p.c., e pone il seguente quesito:

dica la C.S. se sia nulla, per violazione dell'art. 295 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, la sentenza con la quale la C.T.R., decidendo sull'appello proposto dall'amministrazione finanziaria - avverso la sentenza della C.T.P. che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso, ai sensi del D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 5, nei confronti dell'associato di uno studio professionale, sulla base del rilievo che l'avviso emesso nei confronti dello studio professionale era stato

annullato con sentenza confermata in secondo grado- non abbia sospeso il giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., in attesa della definizione, con sentenza passata in giudicato, della causa pregiudiziale relativa per l'appunto, all'avviso di accertamento emesso nei confronti dello studio professionale.

Tutti i motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente sia perchè trattasi di censure con le quali si lamenta, sotto diversi profili, il rilievo dato nell'impugnata sentenza ad un'altra sentenza non ancora passata in giudicato; sia per quanto di seguito esposto.

L'esame di tali motivi è precluso dal sopravvenire della mancanza del relativo interesse conseguente al passaggio in giudicato della sopraesaminata sentenza n. 47/33/07, resa dalla Commissione Tributaria Regionale sull'accertamento con il quale era stato rettificato il reddito dello Studio Legale Associato Boetti Villanis Audifredi per l'anno 1996, passaggio in giudicato - con conseguente annullamento dell'atto impugnato - derivante dal rigetto, come sopra motivato, del ricorso proposto dall'Agenzia avverso tale sentenza.

Va infatti affermato il seguente principio di diritto: attesa l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica della dichiarazione dei redditi delle società e associazioni di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, (T.U.I.R.), e dei soci delle stesse (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, nell'ipotesi in cui sia stata accertata con sentenza passata in giudicato l'illegittimità della pretesa tributaria presupposta, ovvero quella fondata sull'atto di accertamento relativo alla società o all'associazione, deve ritenersi che il processo concernente l'impugnazione dell'atto conseguente, ovvero l'accertamento relativo alla compartecipazione del consociato, non debba proseguire per sopravvenuta carenza di interesse ad ottenere una pronuncia sull'impugnazione di un atto già annullato per effetto della intervenuta definitività della detta sentenza.

Tanto discende dai principi già enunciati da questa Corte che ha affermato (Cass. n. 3565 del 2010): "Nella controversia relativa all'accertamento del reddito da partecipazione societaria, quando la difesa del socio non si fondi su eccezioni personali diverse da quelle accampate dalla società, il giudicato formatosi nel giudizio relativo ai redditi di questa copre necessariamente non solo il vizio di nullità (per mancata integrazione del contraddittorio) verificatosi in quel giudizio, ma anche l'identico vizio specularmente riscontrabile nel giudizio relativo al socio, e manifesta la sua efficacia in quest'ultimo, nei limiti del "dictum" sull'unico accertamento".

La Corte ha altresì affermato (Cass. n. 17119 del 2007) che oggetto del processo tributario, atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati.....".

Nel caso di specie (nel quale, si ribadisce, non sussiste un'ipotesi di litisconsorzio necessario), non vi è dubbio che sussista un rapporto di pregiudizialità tra l'accertamento a carico dello Studio Legale Associato e quello

a carico del consociato avv. B. V.A.L. (e del coniuge del dichiarante) per il reddito derivante dalla compartecipazione. Da tanto consegue che, essendo stata accertata, anche se coevamente, con sentenza passata in giudicato l'illegittimità della pretesa tributaria presupposta, ovvero quella fondata sull'atto di accertamento relativo allo Studio Legale Associato Boetti Villanis Audifredi, deve ritenersi che il processo concernente l'impugnazione dell'atto conseguente, ovvero l'accertamento relativo alla compartecipazione del consociato, non debba proseguire per sopravvenuta carenza di interesse ad ottenere una pronuncia sull'impugnazione di un atto già annullato in conseguenza della definitività della relativa pronuncia giudiziale.

Tenuto conto del non lineare percorso processuale vengono compensate tra le parti le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte, riuniti i ricorsi n. 4167/09 e 13494/06, li rigetta.

Compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il 17 novembre 2010.

Depositato in Cancelleria il 20 gennaio 2011

---