



19774.20

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 24323/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 19774

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. FEDERICO SORRENTINO - Presidente - Ud. 14/01/2020  
 Dott. RICCARDO GUIDA - Consigliere - PU  
 Dott. FRANCESCO FEDERICI - Consigliere -  
 Dott. ANDREA VENEGONI - Rel. Consigliere -  
 Dott. CATELLO PANDOLFI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 24323-2012 proposto da:

INTERNATIONAL TALLADIRA ENZO & C. SAS IN LIQUIDAZIONE  
 in persona del legale rappresentante pro tempore,  
 elettivamente domiciliato in ROMA, VIA FEDERICO  
 CONFALONIERI 5, presso lo studio dell'avvocato LUIGI  
 MANZI, che lo rappresenta e difende unitamente  
 all'avvocato CESARE FEDERICO GLENDI giusta delega a  
 margine;

- **ricorrente** -**contro**

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
 tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 84/2011 della COMM.TRIB.REG. di  
GENOVA, depositata il 22/07/2011;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 14/01/2020 dal Consigliere Dott. ANDREA  
VENEGONI;

udite il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. IMMACOLATA ZENO che ha concluso per il  
rigetto del ricorso;

udite per il controricorrente l'Avvocato PALATIELLO  
che si riporta agli atti.

## FATTI DI CAUSA

1. La società International di Talladira Enzo & c. s.a.s., composta dai soci Talladira Enzo al 99% e Prudente Maria all'1%, ed esercente attività di mediazione immobiliare in Alassio, nel 2005 veniva sottoposta a verifica dalla Guardia di finanza per ragioni extrafiscali, nel corso della quale veniva rinvenuta documentazione extracontabile, di cui la stessa Guardia di finanza otteneva dalla Procura della Repubblica l'autorizzazione all'utilizzo fiscale, acquisendo poi anche documentazione bancaria.

Quindi veniva emesso processo verbale di constatazione, a seguito del quale venivano notificati distinti avvisi di accertamento per gli anni 2003, 2004 e 2005 sia alla società che ai soci.

In particolare, per l'anno 2004 veniva emesso l'avviso n. R4M020300544 nei confronti della società a fini delle imposte dirette ed iva, l'avviso n. R4M010300323 nei confronti di Talladira Enzo con cui veniva accertato, ai fini irpef, maggior reddito da partecipazione non solo nella società International s.a.s., ma anche nella società Albergo Colombo s.a.s. di Mulè Carmela e c. (oggetto di separato avviso di accertamento n. R4M020300570), l'avviso n. R4M020300544 nei confronti di Prudente Maria con cui veniva accertato ai fini irpef maggior reddito da partecipazione nella società International s.a.s.

2. La società ed i soci impugnavano gli avvisi, deducendo la mancata allegazione del provvedimento di autorizzazione alle indagini bancarie ed il difetto di motivazione, la mancanza di motivazione dell'accertamento e l'infondatezza della pretesa nel merito, ed in particolare il fatto che l'accertamento si basasse anche su movimenti bancari dei singoli soci e non della società.

3. La CTP di Savona, riuniti i ricorsi, confermava l'accertamento riducendo il maggior reddito accertato e, di conseguenza, gli importi attribuiti ai singoli soci.



4. La società ed i soci proponevano appello, e l'ufficio proponeva appello incidentale.

5. La CTR della Liguria rigettava l'appello principale, mentre, in accoglimento dell'appello incidentale dell'ufficio, confermava integralmente l'accertamento.

6. Per la cassazione di quest'ultima sentenza ricorrono la società ed il socio Talladira Enzo sulla base di sei motivi, avendo nel frattempo la socia Prudente Maria definito la propria posizione ai sensi dell'art. 39, comma 12, d.-l. n. 98 del 2011, convertito in legge n. 111 del 2011. Si costituisce l'Agenzia delle entrate con controricorso.

In vista dell'udienza odierna il contribuente ha depositato memoria.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la società ed il socio deducono violazione o falsa applicazione degli artt. 111, secondo comma, Cost., 14, comma 1, e 18, comma 1, lett. d) d.lgs. n. 546 del 1992, 101 e 102 c.p.c., 5 tuir e 40 d.P.R. n. 600 del 1973. Denunzia ai sensi dell'art. 62, comma 1, d. lgs. cit. e 360 n. 3 e 4 c.p.c. Poiché l'avviso di accertamento relativo alla persona fisica Talladira Enzo non riguardava solo il reddito da partecipazione nella società International s.a.s, ma anche quello relativo alla partecipazione nella società Albergo Colombo s.a.s. di Mulè Carmela, oggetto a sua volta di separato avviso di accertamento n. R4M020300570, e poiché il reddito da partecipazione dipende quello accertato a carico della società, è stato violato il litisconsorzio necessario, non avendo quest'ultima società partecipato al giudizio.

L'ufficio eccepisce sul punto che la violazione del litisconsorzio necessario non era mai stata sollevata nei precedenti gradi, che la partecipazione in Albergo Colombo era dell'1% e che, dopo la sentenza della CTP che non aveva trattato il tema, il contribuente non aveva formulato appello sul punto, per cui su di esso, secondo



l'Agenzia, si sarebbe formato giudicato interno. In ogni caso l'accertamento nei confronti di Albergo Colombo e dei soci (escluso Talladira) sarebbe stato definito con conciliazioni giudiziali davanti alla CTP.

Il motivo è infondato.

Non ignora questo collegio l'esistenza di un orientamento, peraltro non recentissimo, ed in tema di accertamento con adesione - e quindi di una situazione diversa dalla presente -, in cui questa Corte ha affermato che, anche a fronte dell'accertamento con adesione posto in essere dalla società, il socio, ove non voglia conformarsi ad esso, possa contestarlo, assumendo che il reddito della società era quello della stessa a suo tempo dichiarato, ed in tal modo introducendo una questione inscindibilmente comune tanto alla società, quanto a ciascun socio, con la conseguente configurabilità di un'ipotesi di litisconsorzio necessario, non possedendo l'accertamento con adesione, sotto tale profilo, peculiarità tali da distinguerlo dalle altre forme di accertamento (Sez. V, n. 12318 del 2009).

Tuttavia, ritiene il collegio che, in presenza di definizione del procedimento nei confronti della società Albergo Colombo e dell'altro socio per conciliazione giudiziale (circostanza mai contestata), vengano meno le ragioni del litisconsorzio necessario e non vi sia più rischio di contrasto di giudicati, essendo il reddito della società (di cui, è anche bene ricordare, il Talladira era socio all'1%) ormai cristallizzato.

In particolare, sez. V n. 12137 del 2019 ha ritenuto che non sussista il litisconsorzio necessario con i soci, in relazione ai giudizi da essi instaurati avverso gli atti di accertamento loro notificati, in quanto assenti o non aderenti al procedimento amministrativo iniziato e definito dalla società di persone, posto che l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società in sede amministrativa che, ai sensi dell'art. 41-bis del

d.P.R. n. 600 del 1973, costituisce titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, con la conseguenza che ciascun socio può opporre solo ragioni di impugnazione specifiche e, quindi, di esclusivo carattere personale.

2. Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2 e 7 d.P.R. n. 600 del 1973. Denuncia ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. richiamato dall'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992. Il provvedimento di autorizzazione all'acquisizione dei dati bancari non era motivato ed era quindi illegittimo.

Il motivo è infondato.

Sul punto questa Corte, anche in epoca molto recente, ha avuto occasione di affermare (sez. V n. 19564 del 2018) che l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perché in relazione ad essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il "*nomen iuris*" adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra uffici, ed ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dall'art. 3, comma 1, della l. n. 241 del 1990 e dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, un obbligo di motivazione.

Inoltre, ritiene il collegio che, nella specie, occorre chiarire a quale autorizzazione si faccia riferimento.

Nella presente vicenda, infatti, da pag. 2 del ricorso emerge che vi è stato un decreto di perquisizione locale e sequestro direttamente emesso dal pubblico ministero perché, come ricorda il ricorso, l'indagine era nata a livello penale per la ricerca di altri reati. Compiuta la perquisizione ed acquisiti i documenti, la Guardia di finanza ha chiesto alla Procura della Repubblica l'autorizzazione ad



usare gli stessi in sede fiscale. Oltre a ciò, la Guardia di finanza acquisiva i conti correnti, senza che sia specificato sulla base di quali norme.

Non appare, quindi, rientrarsi, per valutare la legittimità dell'accesso domiciliare, nell'alveo degli artt. 52 d.P.R. n. 633 e 33, primo comma, d.P.R. n. 600 (o almeno questo non è specificato), perché l'accesso domiciliare non è stato compiuto in sede fiscale, con richiesta di autorizzazione al pubblico ministero per atti specifici, ma è stato disposto dall'autorità giudiziaria in sede penale, e quindi già assistito da garanzie maggiori di quelle del procedimento amministrativo, trattandosi delle garanzie proprie del processo penale.

Se, invece, si discute del solo accesso ai conti correnti, ed esso è stato compiuto ai sensi del cit. art. 33, secondo comma, come sembra di capire, e per esso è necessaria un'autorizzazione sul piano fiscale, la norma (art. 33, secondo e sesto comma) nulla afferma sulla motivazione dell'autorizzazione, e neppure sulle conseguenze di eventuali vizi dell'autorizzazione.

La circostanza è rilevante perché la giurisprudenza citata dal ricorrente a sostegno del motivo (Cass n. 15230 del 2001, Cass n. 8062 del 1990, Cass n. 15209 del 2001, Cass. n. 19689 del 2004) si riferisce all'autorizzazione in sede fiscale all'accesso domiciliare (art. 33, primo comma, d.P.R. n. 600 e art. 52 d.P.R. n. 633) e quindi ad una situazione diversa da quella che si è verificata nel presente caso in cui, secondo il ricorso, l'accesso domiciliare è stato compiuto in virtù di un provvedimento dell'autorità giudiziaria in sede penale.

3. Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 42 d.P.R. 600 del 1973 e 3 legge n. 241 del 1990, nonché dell'art. 36, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992. Denunzia ai sensi dell'art. 360 n. 3 e 4 c.p.c. richiamato dall'art. 62, comma 1, d. lgs n.

546 del 1992. La CTR ha errato nel non riconoscere il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

Il motivo è infondato.

Lo stesso non chiarisce in cosa consista il vizio dell'atto.

Se, infatti, esso consiste nella mancata allegazione del processo verbale di constatazione, la giurisprudenza ritiene che l'allegazione non è indispensabile se la parte lo ha conosciuto, e, nel caso di specie, il contribuente non ha mai dedotto di non averne ricevuto copia. Anzi, a pag. 32 e 66 del ricorso vi è la conferma espressa da parte del contribuente di avere ricevuto la notifica del processo verbale.

Se il vizio consiste nel fatto che l'avviso non ha tenuto conto delle osservazioni del contribuente nella fase procedimentale, nel motivo non è specificato chiaramente in cosa esse consistessero.

4. Con il quarto motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2697, primo comma, c.c. e degli artt. 51, secondo comma, n. 2 d.P.R. n. 633 del 1972 e 32, primo comma, n. 2 d.P.R. n. 600 del 1973. Denunzia ai sensi dell'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 e del richiamato art. 360 n. 3 c.p.c. L'ufficio non ha assolto l'onere probatorio a suo carico, utilizzando i dati bancari di terzi diversi dalla società, in particolare i soci, ma sui quali vi potevano essere anche movimenti esclusivamente personali, non riferibili alla società.

Il motivo è infondato.

Si tratta di una questione su cui questa Corte si è già espressa più volte, legittimando ampiamente gli accertamenti relativi a società di persone e/o soci delle stesse basati sui conti degli altri soggetti della compagine sociale, in virtù della stretta relazione, nelle società di persone o anche di capitali a ristretta base partecipativa, tra essi, senza neppure dover ricorrere alla tesi della intestazione fittizia dei conti affermata nella sentenza sez. V n. 8112 del 2016.





In tema di società in accomandita semplice, sez. V, n. 15006 del 2017 ritiene che vada affermata la riferibilità alla società in accomandita semplice, in assenza di conti correnti intestati alla stessa o al socio accomandatario, della movimentazione del conto corrente formalmente intestato al socio accomandante, atteso che la mera sussistenza del rapporto societario, pur in assenza di poteri gestori, fa presumere - ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 - che le operazioni siano state compiute nell'interesse della società e gestite economicamente dal socio accomandatario, salvo prova contraria di cui è onerato il contribuente.

Con riferimento più generale alle società di persone, specie con numero limitato di soci, sez. V, ord. n. 30098 del 2018 ha ritenuto che, per i relativi accertamenti, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare, nell'esercizio dei poteri attribuitigli dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perché la relazione di parentela tra i soci è idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla società con quelli propri dei soci, salva la facoltà dell'ente di dimostrare l'estraneità delle singole operazioni alla comune attività d'impresa.

In tema di società di capitali a ristretta base partecipativa, sez. V, ord. n. 7758 del 2019, afferma che sono consentite le indagini bancarie da parte degli Uffici finanziari e della Guardia di finanza, ai fini dell'accertamento dei redditi di una società a responsabilità limitata sui conti correnti dei soci, incombendo sulla prima l'onere di dimostrare che non sono a sé riconducibili gli importi rinvenuti sugli stessi.



Lo stesso principio è, quindi, applicabile anche per l'accertamento a carico di un singolo socio della compagine sociale della società di persone.

Questo motivo è poi anche la sede opportuna per affrontare la questione, sollevata dal contribuente in memoria, relativa alla possibile incidenza nella controversia dello *ius superveniens*, rappresentato dall'art. 7-*quater*, comma 1, lett. a) e b) d.-l. n. 193 del 2016, conv., con modificazioni, in legge n. 225 del 2016.

Tale normativa ha modificato l'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973 stabilendo che, ai fini della determinazione del maggior reddito, solo i prelevamenti superiori a 1.000 euro giornalieri e, comunque, 5.000 euro mensili rilevano come elementi posti a base delle rettifiche ed accertamenti, sempre che il contribuente non ne indichi il beneficiario e non risultino dalle scritture contabili.

Il contribuente ritiene che tale norma determini la necessità di rivedere l'accertamento in questione, basato sui dati bancari, comportando una modifica del meccanismo di onere della prova nel senso che, per le operazioni inferiori a tali importi, non opera la presunzione a favore dell'amministrazione, ma è quest'ultima a dover provare l'imputazione del prelievo a ricavo. Il tutto, sul presupposto che lo *ius superveniens*, entrato in vigore molti anni dopo gli accertamenti di cui si discute nella presente controversia, operi anche per questi ultimi, non ancora definiti, in quanto norma "procedurale" e non sostanziale.

Questa Corte, però, ha già avuto modo di occuparsi del problema, ed ha affermato che la norma in questione ha natura sostanziale, e quindi non applicabile alle controversie in corso su accertamenti anteriori alla sua entrata in vigore, e comunque non interpretativa, per cui ogni possibile applicazione retroattiva è esclusa (sez. VI-5, n. 26683 del 2019).

Questo collegio condivide tale conclusione per le considerazioni espresse nella suddetta decisione, alle quali si aderisce totalmente.

Quanto alle ulteriori considerazioni del contribuente contenute nella memoria, posto che, come detto sopra, l'accertamento a carico del socio sulla base di conti correnti di terzi è del tutto legittimato dalla giurisprudenza, non si ravvisano nella specie elementi per ritenere che l'ufficio abbia proceduto in violazione del principio generale di proporzionalità nella conduzione dell'accertamento, né tanto meno si possono ravvisare specifiche violazioni di circolari dell'Agenzia delle entrate adottate molti anni dopo gli accertamenti in questione.

5. Con il quinto motivo deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 32, primo comma, n. 2, d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 75, comma 6, d.P.R. n. 917 del 1986 anche in relazione a quanto stabilito dall'art. 53 Cost. Denuncia ai sensi dell'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. L'accertamento comunque non ha tenuto conto dei costi necessari per la produzione del reddito, che quindi avrebbero dovuto essere dedotti.

Il motivo è infondato.

Ritiene la giurisprudenza, infatti, che dei costi si tenga conto solo nell'accertamento induttivo "puro" di cui all'art. 39, secondo comma, d.P.R. n. 600 del 1973 (sez. V, n. 22868 del 2017); nel caso di specie, invece, l'accertamento è del tipo analitico induttivo di cui all'art. 39, primo comma, stesso d.P.R., come emerge dalla lettura dell'avviso di accertamento in atti, e come emerge, del resto, dalle modalità con cui gli accertatori hanno proceduto e in esso, sempre secondo la giurisprudenza di questa Corte, è il contribuente ad avere l'onere di provare l'esistenza di costi deducibili, afferenti ai maggiori ricavi o compensi, senza che l'Ufficio possa, o debba, procedere al loro riconoscimento forfettario (sez. V n. 22868 del 2017 già citata).



6. Con il sesto motivo deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 32 e 39 d.P.R. n. 600 del 1973 anche in relazione agli artt. 53, primo comma, e 97 Cost. e a quanto stabilito dagli artt. 2 e 7 d.lgs. n. 546 del 1992. Violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4 d.lgs. n. 546 del 1992. Omessa o insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo per il giudizio. Denuncia ai sensi dell'art. 360 n. 3, 4 e 5 c.p.c. richiamato dall'art. 62, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992. La CTR ha errato nel dichiarare illegittima l'operazione compiuta dalla CTP di abbattimento degli addebiti ed accrediti, con rideterminazione del maggior reddito, in quanto il giudice tributario ha piena cognizione sull'*an* della controversia.

Il motivo è infondato.

Esso parte, infatti, da un presupposto errato, o comunque da una interpretazione della decisione della CTR che il collegio non ritiene corrispondente al vero contenuto della sentenza impugnata. Quest'ultima, infatti, ha solo affermato il principio per cui se la CTP voleva ridurre il maggior reddito, come ha fatto, e rideterminare il maggior reddito oggetto dell'accertamento, doveva specificare sulla base di quali elementi, e non poteva procedere forfettariamente al 50%. Il vizio di motivazione, allora, era più insito nella sentenza della CTP, che della CTR.

Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza. Sono, di conseguenza, a carico del ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in euro 10.000, oltre spese prenotate a debito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in euro 10.000, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 gennaio 2020.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) d.p.c.m. 8 marzo 2020.

Il Consigliere estensore

Il Presidente



**DEPOSITATO IN CANCELLERIA**

**Oss. 22 SET 2020**

**IL CANCELLIERE**

**Don. ~~Carlo~~ Luca Dionigi**