

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13882 Anno 2018

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: SABATO RAFFAELE

Data pubblicazione: 31/05/2018

ORDINANZA

sul ricorso 3670-2013 proposto da:

UNGARO LUIGI, MORETTI ELEONORA, SOSECO 2000 DI UNGARO
LUIGI & C. SAS, elettivamente domiciliati in ROMA
LARGO SOMALIA 67, presso lo studio dell'avvocato RITA
GRADARA, che li rappresenta e difende unitamente agli
avvocati GASPARE FALSITTA, NICOLETTA DOLFIN;

- **ricorrenti** -

contro

2017

1716

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. 9/2012 della COMM.TRIB.REG. della



Lombardia

~~MSANO~~, depositata il 17/01/2012;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 07/07/2017 dal Consigliere Dott.
RAFFAELE SABATO;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in
persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.
TOMMASO BASILE, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

3670-13

FATTI DI CAUSA

Con separati avvisi di accertamento l'amministrazione finanziaria, in relazione rispettivamente agli anni 2003 e 2004, ha contestato in danno della So.se.co. 2000 di Ungaro Luigi e C. s.a.s. indebita deduzione di costi con maggiori IVA e IRAP; con ulteriori avvisi di accertamento sono altresì stati contestati ai soci Luigi Ungaro ed Eleonora Moretti (per entrambe le annualità) e Valentino Ungaro (per il 2003) maggiori IRPEF.

La società e i soci Luigi Ungaro ed Eleonora Moretti hanno impugnato gli atti e l'adita commissione tributaria provinciale di Brescia, previa riunione, li ha annullati con sentenza depositata il 13.9.2007.

La sentenza, appellata dall'Agenzia delle entrate, è stata riformata dalla commissione tributaria regionale della Lombardia in Milano con sentenza depositata il 17.1.2012, che ha ritenuto la legittimità degli atti impositivi.

Avverso questa decisione la società e i due soci predetti hanno proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi illustrati da memoria, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

In vista dell'adunanza camerale il procuratore generale ha rassegnato conclusioni scritte nel senso del rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - L'esame del primo motivo di ricorso, da un lato, e quello degli altri motivi, dall'altro, in quanto riferiti a questioni differenziate per gli avvisi di accertamento oggetto dei ricorsi, i



quali hanno ricevuto trattazione unitaria a far tempo dal primo grado di giudizio, sono suscettibili di condurre a diversi esiti processuali, come in appresso. Va dunque disposta separazione dei procedimenti quanto alle doglianze concernenti l'avviso di accertamento relativo all'anno 2003 e quanto a quelle relative all'altro ricorso per il 2004, restando affidato alla cancelleria dare separata evidenza documentale agli stessi procedimenti ai fini del prosieguo di ciascuno.

2. - Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 4), cod. proc. civ., violazione del principio del contraddittorio di cui agli artt. 101 cod. proc. civ. e 111 Cost. Lamentano essere stati celebrati i giudizi di primo e secondo grado senza la partecipazione, indispensabile trattandosi di litisconsorte necessario, del terzo socio Valentino Ungaro, quanto alle questioni inerenti l'anno di imposta 2003, essendo egli receduto solo con effetto per il 2004.

2.1. - Il motivo, destinato a incidere sul solo procedimento (oggetto di separazione) relativo all'avviso di accertamento per l'anno di imposta 2003, è fondato, per cui in rapporto a tale avviso l'esame degli ulteriori motivi di ricorso resta precluso alla corte e assorbito dal rilievo della nullità dei giudizi di primo grado e d'appello e delle sentenze che li hanno conclusi, sempre limitatamente a tale procedimento oggetto di separazione.

2.2 - Invero, come affermato in via consolidata da questa corte (v. Cass. sez. U n. 14815 del 2008) l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei soci delle



stesse, con la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo atto impositivo, da uno dei soci o dalla società riguardi 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, trattandosi di caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

2.3. - Peraltro questa corte (a far tempo dalla sentenza Cass. n. 3830 del 2010) ha individuato taluni casi, in presenza di cause decise separatamente nel merito, nei quali deve essere evitata la dichiarazione di nullità. In particolare, può essere disposta la riunione innanzi a questa corte, e la decisione, dei plurimi ricorsi, invece della declaratoria di nullità dei giudizi, quando – pur non essendo stato realizzato il litisconsorzio nei procedimenti di merito – 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.

Quando sussistano tali presupposti, la ricomposizione dell'unicità della causa innanzi a questa corte attua il diritto fondamentale a 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.

2.4. - Nel caso di specie non sussistono gli anzidetti presupposti. In particolare, come si evince da quanto sopra riepilogato, benché i ricorrenti deducano che anche il litisconsorte pretermesso Valentino Ungaro abbia impugnato l'avviso di accertamento che lo riguardava (ciò che l'avvocatura erariale invece non deduce), la trattazione dei procedimenti eventuali non risulta essere stata simultanea; ciò si evince dal fatto che solo tra i ricorsi della s.a.s. e dei due altri soci Luigi Ungaro ed Eleonora Moretti è stata disposta riunione in primo grado. Dalle evidenze d'ufficio risulta, del resto, che in sede



d'appello la commissione tributaria regionale della Lombardia – nella sezione staccata di Brescia e non nella sede di Milano – ha deciso con sentenza n. 2087/64/14 depositata il 15/4/2014 il ricorso proposto dall'Agenzia nei confronti di Valentino Ungaro, richiamando il *decisum* precedente – e quindi non contestuale – tra le altre parti giusta la sentenza 9/34/12 depositata il 17/1/12 dell'articolazione metropolitana della commissione stessa, oggetto di questo procedimento in sede di legittimità.

2.5. – In virtù della disposta separazione di procedimenti va dunque effettuato rinvio al primo giudice, previa dichiarazione di nullità degli atti di entrambi i giudizi di primo e secondo grado in cui si è violato il contraddittorio, e delle sentenze che li hanno definiti, ciò parzialmente e nei limiti in cui detti giudizi e sentenze hanno riguardato l'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2003.

2.6. – Alla dichiarazione di nullità, con rinvio innanzi al giudice che si designa nella commissione tributaria provinciale di Brescia, in diversa composizione, segue la compensazione delle spese dell'intero giudizio, per la quota riferibile a tale procedimento separato, stante la natura del vizio accertato.

3. – Concernendo il motivo dianzi esaminato il solo (primo) procedimento separato relativo all'impugnazione dell'avviso di accertamento quanto all'annualità 2003, di modo che il suo accoglimento determina l'assorbimento dei motivi ulteriori, questi vanno invece esaminati relativamente al (secondo) procedimento separato concernente l'avviso relativo all'anno di imposta 2004. Con il secondo motivo, in particolare, si deduce insufficiente motivazione circa un fatto controverso, in relazione





al n. 5 dell'art. 360 primo comma cod. proc. civ.; si lamenta, in particolare, la natura generica e tautologica delle espressioni impiegate nella sentenza impugnata per motivare il giudizio di mancata prova dell'inerenza delle fatture oggetto di deduzione ("non abbiano le caratteristiche che la normativa tributaria impone ecc." e "non si possano qualificare per la loro genericità e mancanza dei requisiti di cui all'art. 21 d.p.r. n. 633/72 come inerenti alla produzione dei ricavi ecc."), in particolare non essendo indicate tali caratteristiche o requisiti carenti.

3.1. Il motivo è infondato. In disparte ogni altra considerazione in merito alla circostanza che la sentenza rinvia *per relationem*, tra l'altro, alle dichiarazioni rese dall'esponente dell'Agenzia in udienza (non riportate però in ricorso), mette conto rilevare che, nella prima parte della p. 3 della sentenza, la commissione regionale dà conto adeguatamente trattarsi di "fatture passive emesse da alcune società (Sandrini s.r.l., Edil-Corticelle ed Elettrica)" e che "la motivazione [delle] ... riprese a tassazione è descritta nel contenuto degli avvisi di accertamento in modo del tutto esaustivo". Su tali basi, la commissione afferma poi di ritenere la genericità e la non provata inerenza delle fatture e dei sottostanti costi (sulla seconda metà della p. 3 e alla p. 4), con espressioni anche ulteriori rispetto a quelle riportate nel mezzo di impugnazione.

3.2. Ciò chiarito, va assicurata continuità al principio (v. Cass. n. 15964 del 2016 e n. 1236 del 2006) per cui, ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza con riferimento all'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ. nella formulazione vigente *ratione temporis*, il giudice, quando

esamina i fatti di prova, deve sia enunciare il giudizio nel quale consiste la sua valutazione (contenuto "statico" della dichiarazione motivazionale), sia il processo cognitivo attraverso il quale è passato dalla sua situazione di iniziale ignoranza dei fatti alla situazione finale costituita dal giudizio (contenuto "dinamico" della dichiarazione stessa). In tale ambito, è ammesso il rinvio ad altri provvedimenti amministrativi o giurisdizionali, purché la fonte richiamata sia identificabile e accessibile alle parti (cfr. ad es. Cass. sez. U, n. 16277 del 2010).

3.3. Nel caso di specie, la commissione regionale, indicando - *per relationem* al testo dell'avviso di accertamento noto alle parti - la descrizione del contenuto delle fatture ritenute non contenenti una descrizione specifica dei beni o servizi, ha esaurito il proprio compito motivazionale affermando di condividere tali ragioni, fornendo anche chiarimenti sul concetto di inerenza (su cui in prosieguo). Né, in un contesto di chiarezza fattuale quale quello di cui trattasi, sono esigibili, come la parte ricorrente pretenderebbe, lunghe elencazioni delle caratteristiche e dei requisiti mancanti, costituenti il nucleo del dibattito processuale. D'altronde, nell'ipotesi di sussistenza di uno o più elementi risultanti dal processo, non evincibili dal richiamo all'avviso di accertamento e non sottoposti ad adeguata critica da parte del giudicante, deve rilevarsi che la parte ricorrente non si è curata, come sarebbe stato suo onere affinché sia constatabile in sede di legittimità il vizio di cui all'art. 360, comma primo, n. 5) cod. proc. civ., di indicare tali elementi trascurati dal giudice di merito e potenzialmente idonei



a condurre a diversa decisione, che la stessa parte ricorrente avrebbe dovuto integralmente ed adeguatamente descrivere, nel contenuto e nella decisività, nel motivo (ciò che, invece, è avvenuto, ad altri fini, nel successivo motivo).

4. Con il terzo mezzo, la ricorrente deduce omessa motivazione circa un fatto controverso, in relazione al n. 5) dell'art. 360, primo comma, cod. proc. civ.; si lamenta che, a prescindere da quanto innanzi, la motivazione sarebbe comunque carente in ordine al riscontro – che sarebbe stato necessario anche a fronte di lacunosità delle fatture – dell'effettiva mancata dimostrazione dell'esecuzione dei servizi acquistati; a tal uopo, la parte ricorrente afferma di aver prodotto documentazione, dichiarata probante, quale un estratto di p.v.c. redatto a carico di uno dei fornitori delle prestazioni (Sandrini s.r.l.), da cui si evincerebbe il riconoscimento da parte dell'Agenzia dell'effettività della prestazione; uno stralcio è trascritto nell'ambito del motivo.

4.1. Con il quarto motivo, poi, la ricorrente deduce violazione dell'art. 109 del d.p.r. n. 917 del 1986 in relazione al n. 3) dell'art. 360, primo comma, cod. proc. civ., dolendosi della erronea interpretazione di tale norma da parte della commissione regionale, che avrebbe ritenuto necessaria la connessione dei costi agli specifici ricavi, invece che semplicemente sufficiente la correlazione di essi con attività, oggetto dell'impresa, potenzialmente idonee a produrre utili.

4.2. I predetti terzo e quarto motivo, strettamente connessi in quanto riguardanti preliminari profili interrelati concernenti il concetto di inerenza dei costi documentati da fatture e lo



standard di motivazione della sentenza tributaria circa la prova dell'inerenza stessa, sono fondati e vanno accolti.

4.3. Al riguardo, va tenuto conto che il tema del rapporto tra il contenuto letterale delle fatture e la possibilità di provare *aliunde* la natura delle operazioni, rilevante sia ai fini i.v.a. quanto alla detrazione della stessa imposta per prestazioni normalmente documentate da detti atti contabili sia ai fini delle imposte sui redditi quanto alla deduzione dei costi sempre nei medesimi atti rappresentati, ha ricevuto specifica trattazione giurisprudenziale in ambito i.v.a., per essere in detto ambito la fattura normativamente disciplinata (gli artt. 21 ss. del d.p.r. n. 633 del 1972 concernono la fatturazione delle operazioni). Le soluzioni raggiunte, peraltro, sono idonee anche ai fini, che qui vengono in rilievo, delle imposte sui redditi.

4.4. Va in particolare considerato che il predetto art. 21, al secondo comma, lett. g), prescrive che la fattura debba indicare, tra l'altro, la "natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione". Tale norma è in linea con il principio contenuto nell'art. 226 punto 6 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio UE (di contenuto analogo alla corrispondente norma della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977), che prescrive l'indicazione della quantità e natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi, in uno con la specificazione della data (di cui all'art. 226, punto 7); ciò al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione. Ciò posto, e fermo restando che neanche la fattura regolarmente



compilata rappresenta prova inconfutabile della sussistenza dell'operazione effettuata, ma solo elemento per consentire le verifiche da parte dell'amministrazione finanziaria, la giurisprudenza unionale ha dovuto affrontare la questione della portata dell'inosservanza di tali norme impositive degli obblighi formali, di solito concretantesi nell'incompleta, imprecisa o parzialmente erronea descrizione in fattura. Argomentando in base al diritto dei soggetti passivi di detrarre l'i.v.a. dovuta o versata a monte per i beni acquistati o per i servizi loro prestati, così come sancito dall'art. 178 della direttiva 2006/112/CE, che costituisce un principio fondamentale del sistema, e al principio di neutralità dell'i.v.a., che esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi, la corte di giustizia UE ha concluso nel senso che l'inosservanza di tali obblighi formali non comporta l'automatica indetraibilità dell'i.v.a. In tal senso, l'amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'art. 219 della direttiva 2006/112/CE, che assimila alla fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'i.v.a. l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere o no la



detrazione richiesta (così Corte giust. UE, 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA v Autoridade Tributária e Aduaneira).

4.5. – In relazione a ciò, incorrendo nell'insufficienza motivazionale denunciata con il terzo mezzo, la commissione regionale, accertata ritualmente, come innanzi esaminato, la genericità delle fatture (o di alcune di esse), avrebbe poi dovuto valutare se, per una o più di esse, la documentazione in questione, se fornita nelle forme di rito all'amministrazione finanziaria, supplisse alla genericità della descrizione delle fatture medesime al fine di evidenziare entità, natura ed epoca delle operazioni. Va dunque cassata la sentenza sul punto, dovendo procedere la commissione regionale in sede di rinvio a rinnovato esame fornendo congrua motivazione, fermo restando che – come per le fatture formalmente regolari – anche le fatture carenti ma integrate nel loro contenuto da elementi ulteriori non forniscono ex se la prova dell'effettività delle operazioni e che incombe su colui che chiede la detrazione dell'i.v.a., o la deduzione dei costi, l'onere di dimostrare di soddisfare, attraverso idonei elementi probatori aggiuntivi rispetto alle fatture, anche di natura presuntiva, le condizioni per fruirne.

4.6. – Con la sentenza impugnata, altresì, la commissione regionale, oltre a non aver fornito la motivazione necessaria in ordine a quanto esposto, ha affermato che la descrizione era necessaria al fine di valutare l'inerenza dei costi, presupposto della deducibilità, in tale contesto ritenendo che "l'inerenza intesa in senso tecnico – sul piano tributario – non ha bisogno



di interpretazioni logiche ... bensì di constatazioni oggettive di natura qualitativa e quantitativa, tali da evidenziare sia sul piano contabile che gestionale-amministrativo il nesso stretto che concorre alla ... formazione di ricavi di impresa"; ha chiarito anche che il costo, per essere inerente, dovrebbe "concorrere in modo diretto e chiaro alla determinazione dei ricavi".

4.7. – Così giudicando, la commissione regionale non si è uniformata all'interpretazione che questa corte reputa più corretta in tema di principio di inerenza.

Al riguardo, deve escludersi che la nozione di inerenza si desuma adeguatamente dall'art. 109, comma quinto, del t.u.i.r. (ex art. 75 del D.P.R. 917/86), per effetto del quale "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi". Dalla lettura di tale disciplina si ricava in via diretta, infatti, meramente il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili (escludendosi la deducibilità dei costi



relativi a ricavi esenti), ciò che non afferisce alla nozione di inerenza come in appresso.

Al di là di tale correlazione, invero, il principio di inerenza traduce la diversa necessità (sul piano logico-giuridico, e quindi in via derivata sul piano probatorio) di un nesso di riferibilità delle operazioni comportanti costi - che si assumono sostenuti nell'attività d'impresa - all'esercizio dell'attività stessa. In tal senso, la possibilità di deduzione dei soli costi inerenti si ricava dalla nozione di reddito d'impresa.

In quanto funzionalmente riferibili all'attività imprenditoriale, sono in tal senso inerenti, secondo un giudizio che deve essere di natura qualitativa e oggettiva parametrato alle regole di mercato, anche costi attinenti ad atti di impresa che si collocano in un nesso di programmatica, futura o potenziale proiezione normale dell'attività stessa, senza correlazione necessaria con ricavi o redditi immediati, mentre non sono inerenti - secondo il medesimo giudizio qualitativo e oggettivo di pertinenza del giudice del merito - le operazioni comportanti costi che, siano o meno idonee a recare vantaggio all'attività imprenditoriale, incrementandone ricavi o redditi (secondo un giudizio utilitaristico e quantitativo precedentemente accolto in giurisprudenza - v. da ultimo Cass. n. 10269 del 2017), si riferiscano a una sfera non coerente o addirittura estranea all'esercizio dell'impresa.

In adesione all'indirizzo teso a precisare la nozione di inerenza ora accolto da questa corte (v. ad es. Cass. n. 450 del 2018 resa all'ud. del 03/07/2017, richiamata da Cass. n. 6288 del



2018), va precisato che si pone su un altro piano la valutazione di congruità dei costi (così Cass. n. 450 del 2018 cit.).

4.8. – Ne deriva che anche in relazione al quarto motivo, come accolto, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio alla commissione tributaria regionale cui resta demandato applicare il principio di diritto esposto nel paragrafo precedente.

5. – Alla commissione tributaria regionale della Lombardia in Milano, in diversa composizione, designata come giudice di rinvio quanto al (secondo) procedimento separato relativo all'accertamento per l'annualità 2004, si rimette altresì il governo delle spese del giudizio di legittimità, per la quota riferibile al detto secondo procedimento oggetto di separazione.

P.Q.M.

la corte:

a) dispone la separazione dei procedimenti quanto da un lato alle impugnazioni delle parti dell'avviso di accertamento per l'anno di imposta 2003 (primo procedimento) e quanto d'altro lato alle impugnazioni relative a quello per il 2004 (secondo procedimento);

b) nel primo procedimento, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbe gli altri, dichiara la nullità dell'intero giudizio e delle sentenze in esso intervenute, rinvia alla commissione tributaria provinciale di Brescia, in diversa composizione, e compensa le spese del medesimo intero giudizio;

c) nel secondo procedimento, rigetta il secondo motivo di ricorso, accoglie il terzo e il quarto, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla commissione tributaria regionale della Lombardia in Milano, in





diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile della corte suprema di cassazione, il 7 luglio 2017.