

Cassazione civile sez. trib., 04/06/2025, n.14940

## Fatto FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate notificava il 15.10.2014 ad Ca.An. l'avviso di accertamento n. TF7010602746/2014, relativo all'anno di imposta 2009 ed avente ad oggetto Irpef e addizionali, oltre accessori, con il quale procedeva all'automatica imputazione ai sensi dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 di un reddito da partecipazione pari ad Euro 518.783,00 ritenendo che fosse socio di fatto, nella misura del 20%, delle società De Slufter B.V., Tonard Investments B.V., Krakom Advies B.V. e Tonard Finance B.V., tutte con sede legale in via (Omissis) a M, cui l'Agenzia delle Entrate di Milano aveva notificato avvisi di accertamento (anche) per il medesimo anno d'imposta.

I redditi ritenuti attribuibili al contribuente ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir) risultavano essere riferibili alle società di capitali di diritto olandese. All'atto impositivo notificato al contribuente erano peraltro allegati due avvisi di accertamento in cui erano compendiate le risultanze di un PVC della GdF di S attinenti alla verifica fiscale svolta nei confronti delle società di capitali di diritto olandese, ritenute esterovestite e operanti in Italia.

2. Ca.An. impugnava l'atto impositivo notificatogli innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, chiedendone l'annullamento integrale per più ragioni: carenza dei presupposti impositivi; carenza di legittimazione passiva in relazione al reddito da partecipazione; illegittimità dell'avviso di accertamento nella parte in cui riqualifica le società di capitali di diritto olandese, in termini di società di fatto; errata ricostruzione presuntiva del reddito da partecipazione in capo al dott. Ca.An.; insufficienza della motivazione per relationem; violazione e falsa applicazione dell'art. 41 bis D.P.R. 600/1973 ed insussistenza dei presupposti per l'accertamento parziale; illegittimità e infondatezza dell'avviso per inesistenza, illegittimità, infondatezza degli avvisi di accertamento pregiudicanti.

L'Agenzia delle Entrate qualificava le società olandesi in termini di società di fatto stante il requisito dell'apparenza, rivelatore della reale esistenza delle società anche nei confronti dei terzi, e ravvisava la sussistenza di incarichi strategici ricoperti del Ca.An. all'interno del Gruppo Barletta, imputandogli la qualifica di socio di fatto delle due società di diritto olandese.

La CTP accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso di accertamento, rilevando che nel caso di specie la natura assorbente rispetto a tutti i motivi di impugnazione riveste la questione della ravvisabilità nelle società verificate di società di fatto partecipate dal contribuente. Invero nel caso di specie non si ravvisano né i presupposti giuridici né quelli fattuali per ritenere integrata la fattispecie delle società di fatto non avendo l'ufficio finanziario provato in alcun

modo gli elementi sintomatici ossia il fondo comune, l' affectio societatis, la partecipazione all' alea e la manifestazione all' esterno» (sent. CTR, p. 2).

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la decisione assunta dai primi giudici, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania, che confermava la decisione della CTP.

4. L'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione assunta dal giudice del gravame, affidandosi a quattro motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso il contribuente, che ha pure depositato memoria e documenti.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s. Procuratore Generale Stefano Visonà, ed ha domandato di dichiarare inammissibile il ricorso e comunque di rigettarlo.

## Diritto RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate contesta la nullità della sentenza impugnata, in conseguenza della violazione degli artt. 36, comma 2, e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, e dell' art. 132, comma secondo, n. 4), cod. proc. civ., nonché dell' art. 118 Disp. att. cod. proc. civ., a causa dell' apoditticità e mera apparenza della motivazione espressa dalla CTR.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente censura ancora la nullità della pronuncia del giudice del gravame, in conseguenza della violazione degli articoli 14, 60 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e dell' art. 102 cod. proc. civ., per avere il giudice del gravame disatteso l' istanza di riunione del presente processo, proposta nell' interesse di Ca.An. e di Pi.Gi., ritenuti soci di fatto delle società olandesi, con i molteplici giudizi pendenti aventi oggetto analogo, richiesta che il giudice di appello non ha accolto, violando in tal modo il principio del litisconsorzio necessario.

3. Con il terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria critica sempre la nullità della sentenza della CTR, in conseguenza della violazione dell' art. 295 cod. proc. civ. e dell' art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992, per non avere il giudice impugnato disposto la necessaria sospensione del processo in attesa del passaggio in giudicato delle decisioni pregiudicanti emesse con riferimento agli accertamenti emessi nei confronti delle società.

4. Con il quarto mezzo di impugnazione, introdotto ai sensi dell' art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la violazione degli artt. 2247, 2727, 2729 e 2696 cod. civ., per non avere il giudice dell' appello fatto buon governo della prova per presunzioni, escludendo

l'esistenza delle società di fatto senza esaminare gli elementi indiziari offerti.

5. Occorre preliminarmente rilevare come il contribuente abbia depositato tre sentenze penali irrevocabili che ritiene per lui favorevoli e rilevanti, ed ha invocato l'applicazione dell'art. 21 bis, comma 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000, come intr. La norma prevede: «1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio», ed il ricorrente ha provveduto tempestivamente ai depositi telematici.

Invero la questione introdotta dal controricorrente rivela limiti di specificità nella proposizione, perché non evidenzia nel dettaglio quali accertamenti delle sentenze penali prodotte assumerebbero rilievo nel presente giudizio, pur riportando alcuni stralci delle pronunce, rimettendo a questa Corte di esaminare le decisioni al fine di verificare se assumano rilievo in questo processo.

Tanto premesso una delle sentenze prodotte (C.A. Milano, n. 3689, dep. 10.7.2015, assoluzione perché il fatto non sussiste) riguarda soggetti diversi da Ca.An., già assolto in primo grado, con decisione che non è stata neppure allegata dal contribuente. Un'altra (Trib. Milano, n. 6328, dep. 11.7.2024, assoluzione del Ca.An. per non aver commesso il fatto) attiene ad anni diversi (fino alla dichiarazione 2006) da quello che viene in rilievo nel presente giudizio, ed ha oggetto diverso. La terza (Trib. Milano n. 11270, dep. 29.11.2018, assoluzione, anche del Ca.An. perché il fatto non sussiste), riguarda la contestazione di omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, ed ha quindi un oggetto diverso da quanto controverso nel presente giudizio.

Non ricorrono pertanto i presupposti perché le sentenze in esame precludano la decisione di questa controversia da parte del giudice tributario.

6. Può quindi procedersi all'esame degli strumenti di contestazione.

Con il primo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria contesta la nullità della sentenza impugnata perché fornita di una motivazione soltanto apparente. Mediante il quarto strumento di impugnazione, poi, censura la violazione di legge in cui ritiene essere incorsa la CTR per non avere il giudice dell'appello fatto buon governo della prova per presunzioni, escludendo l'esistenza delle società di fatto senza esaminare gli elementi indiziari offerti per dimostrarlo.

Gli strumenti di impugnazione presentano elementi di connessione e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

6.1. Occorre anche segnalare che il controricorrente ha affermato l'«inammissibilità» dei due motivi di ricorso in esame, in quanto risulterebbero carenti in ordine al requisito della specificità e domandano, in realtà, la rinnovazione della valutazione sul fatto processuale. Invero i motivi di ricorso non rivelano i difetti contestati, in quanto l'Amministrazione finanziaria, dopo aver proposto una sufficiente ricostruzione dei fatti di causa, espone le proprie censure con chiarezza e domanda la valutazione di questioni giuridiche.

6.2. Deve allora evidenziarsi che il giudice dell'appello illustra in sintesi, ma con adeguata completezza, le ragioni della propria valutazione. Scrive innanzitutto, richiamando quanto osservato dai giudici di primo grado di cui conferma la pronuncia, come anticipato, che «la natura assorbente rispetto a tutti i motivi di impugnazione riveste la questione della ravvisabilità nelle società verificate di società di fatto partecipate dal contribuente. Invero nel caso di specie non si ravvisano né i presupposti giuridici né quelli fattuali per ritenere integrata la fattispecie delle società di fatto non avendo l'ufficio finanziario provato in alcun modo gli elementi sintomatici ossia il fondo comune, l'affectio societatis, la partecipazione all'alea e la manifestazione all'esterno» (sent. CTR, p. 2).

Evidenzia quindi il giudice del gravame che a fronte di una decisione di primo grado che evidenziava la mancanza dei presupposti per ritenere la stessa esistenza delle società di fatto, costituite al fianco delle società di capitali di diritto olandese, l'Ufficio si è limitato a ribadire che dall'accertamento emergeva evidente la prova senza chiarire in che cosa consistesse il conferimento di beni e servizi per la costituzione del fondo (comune), da quali elementi si evinceva l'affectio societaria o la partecipazione alla distribuzione di utili o la sopportazione di eventuali perdite» (sent. CTR, p. 4).

6.3. L'Amministrazione finanziaria non si confronta con la decisione assunta dalla CTR, non ne confuta il fondamento. Il giudice dell'appello afferma non esservi alcuna prova dell'esistenza delle società di fatto e della partecipazione ad esse del contribuente, ma la ricorrente non illustra analiticamente le prove, anche presuntive, che avrebbe offerto a supporto dei propri contrari argomenti. Insiste nel riproporre le sue tesi, come la funzione di rilievo assunta dal Ca.An. in società del Gruppo Barletta, ma non nelle società in cui l'Agenzia delle Entrate assume che il contribuente sarebbe stato un socio di fatto, tuttavia questa attività nulla dimostra in ordine alla sua partecipazione a società diverse da quelle in cui ha ricoperto anche incarichi dirigenziali, peraltro sempre sottoposto alle direttive dell'imprenditore. L'Agenzia delle Entrate neppure illustra come avrebbe provato l'esistenza di un fondo comune, dell'affectio societatis, di un accordo di ripartizione degli utili e delle perdite.

Il primo ed il quarto motivo di ricorso risultano perciò infondati, e devono perciò essere rigettati.

7. Mediante il secondo strumento di impugnazione la ricorrente censura la nullità della pronuncia del giudice del gravame per aver disatteso l'istanza di riunione del presente processo ai molteplici giudizi pendenti aventi oggetto analogo, violando in tal modo il principio del litisconsorzio necessario.

7.1. Invero il motivo di ricorso evidenzia profili di inammissibilità, perché una cosa è domandare la riunione di più cause per un proprio interesse, un'altra richiedere la riunione di più giudizi affermando la sussistenza di un litisconsorzio necessario, istanza che l'Ente impositore neppure allega di aver proposto nel corso del giudizio di merito.

Inoltre, la sussistenza del litisconsorzio rimane integrata quando sia ritenuta operante una società di fatto e si dibatta del reddito di partecipazione conseguito dal socio, anche occulto. Nel caso di specie, per il secondo grado, oggetto di controversia è la stessa sussistenza di una società di fatto, che è stata esclusa sia dal giudice del primo che dal giudice del secondo grado, sia con riferimento ai soci sia con riferimento alle società.

Neppure può trascurarsi la valenza dell'argomento proposto dal P.M. il quale, nelle sue conclusioni, richiamando Cass. sez. V, 3.2.2021, n. 18890, ha osservato che «nel giudizio di cassazione, in presenza di un accertamento di maggiore imponente a carico di una società di persone ai fini delle imposte dirette, Irpef e Iva, fondato sugli stessi fatti o su elementi comuni, la nullità dei giudizi di merito per essere stati celebrati, in violazione del principio del contraddittorio, senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) non va dichiarata qualora il ricorso per cassazione dell'Amministrazione finanziaria risulti inammissibile o prima facie infondato, atteso che in tal caso, non derivando ai litisconsorti pretermessi alcun danno dalla detta pronuncia, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento nell'art. 111, comma 2, Cost. e nell'art. 6, par. 1, CEDU».

Principio che potrebbe trovare a maggior ragione applicazione nel caso di specie, in cui i giudizi a carico degli altri soci di fatto (Pi., Kn.) per gli stessi tributi e le stesse annualità di imposta sono stati celebrati con esito a loro favorevole.

Del resto questa Corte regolatrice non ha mancato di statuire che «nel giudizio di cassazione, il rispetto del principio della ragionevole durata del processo impone, in presenza di un'evidente ragione di inammissibilità del ricorso o qualora questo sia prima facie infondato, di definire con immediatezza il procedimento, senza la preventiva integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti necessari cui il ricorso non risulti notificato, trattandosi di un'attività processuale del tutto influente sull'esito del giudizio e non essendovi, in concreto, esigenze di tutela del contraddittorio, delle garanzie di difesa e del diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità. (Nella specie, la S.C. ha rigettato il ricorso, stante la palese infondatezza, nonostante lo stesso non fosse stato notificato a dei condomini di un

edificio, litisconsorti necessari, per evitare un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue)»; Cass. sez. II, 10.5.2018, n. 11287.

Anche il secondo motivo di ricorso risulta pertanto infondato e deve perciò essere respinto.

8. Con il terzo motivo di ricorso l'Amministrazione finanziaria critica sempre la nullità della sentenza della CTR, per non avere il giudice dell'appello disposto la necessaria sospensione del processo in attesa del passaggio in giudicato delle decisioni pregiudicanti emesse nei giudizi relativi agli accertamenti compiuti nei confronti delle società.

In materia questa Corte regolatrice ha avuto condivisibilmente occasione di chiarire che in tema di sospensione del processo, nel caso in cui il giudizio pregiudicante sia stato deciso con una sentenza impugnata, trova applicazione l'art. 337, comma 2, c.p.c., e, poiché la sentenza, ancor prima e indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, esplica una funzione di accertamento al di fuori del processo, l'ambito di applicazione del predetto art. 337, comma 2, deve essere esteso alle impugnazioni diverse dalla revocazione straordinaria e dalla opposizione di terzo, e la stessa disposizione deve essere interpretata nel senso che essa impone al giudice l'alternativa di tenere conto della sentenza invocata che quella sulla quale può essere fondata un'azione o un'eccezione senza alcun impedimento derivante dalla sua impugnazione o dalla sua impugnabilità, o di sospendere il processo nell'esercizio del suo potere discrezionale; Cass. sez. V, 17.11.2021, n. 34966. Inoltre, già le Sezioni Unite avevano statuito che in tema di sospensione del giudizio per pregiudizialità necessaria, salvi i casi in cui essa sia imposta da una disposizione normativa specifica che richieda di attendere la pronuncia con efficacia di giudicato sulla causa pregiudicante, quando fra due giudizi esista un rapporto di pregiudizialità tecnica e quello pregiudicante sia stato definito con sentenza non passata in giudicato, la sospensione del giudizio pregiudicato non può ritenersi obbligatoria ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (e, se disposta, può essere proposta subito istanza di prosecuzione ex art. 297 c.p.c.), ma può essere adottata, in via facoltativa, ai sensi dell'art. 337, secondo comma, c.p.c., applicandosi, nel caso del sopravvenuto verificarsi di un conflitto tra giudicati, il disposto dell'art. 336, secondo comma, c.p.c.; Cass. SU, 29.7.2021, n. 21763.

Pertanto la CTR non era tenuta a sospendere il giudizio e, nell'esercizio della sua discrezionalità valutativa, ha legittimamente ritenuto di non disporla.

Anche il terzo mezzo d'impugnazione non risulta pertanto fondato, e deve perciò essere rigettato.

In definitiva il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate si rivela infondato e deve perciò essere respinto.

9. Le spese processuali seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della causa.



9.1. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere Amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1 quater del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, in tema di c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso introdotto dall'Agenzia delle Entrate.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore del costituito controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 15.000,00 per compensi, oltre 15% per le spese generali, Euro 200,00 per esborsi, ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, il 20 marzo 2025.

Depositata in Cancelleria il 4 giugno 2025.

**Campi meta**

**Massima :**

***La sussistenza del litisconsorzio rimane integrata quando sia ritenuta operante una società di fatto e si dibatta del reddito di partecipazione conseguito dal socio***

**Supporto Alla Lettura :**

## LITISCONSORZIO

Il litisconsorzio è un istituto in base al quale in un processo figurano più parti rispetto alle due essenziali, in particolare, più attori (**litisconsorzio attivo**), più convenuti (**litisconsorzio passivo**), più attori e più convenuti (**litisconsorzio misto**). Si distinguono due tipologie di litisconsorzio: **-litisconsorzio facoltativo**: consente la trattazione in un **unico processo** di cause tra parti diverse che condividano lo stesso oggetto o lo stesso titolo o la cui decisione dipenda dalla risoluzione di identiche questioni giuridiche. La trattazione unitaria delle cause risponde ad esigenze di **mera opportunità**, non è un obbligo, al fine di evitare la formazione di giudicati contrastanti. **Art. 103 cpc:** *«Più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni. Il giudice può disporre, nel corso della istruzione o nella decisione, la separazione delle cause, se vi è istanza di tutte le parti, ovvero quando la continuazione della loro riunione ritarderebbe o renderebbe più gravoso il processo, e può rimettere al giudice inferiore le cause di sua competenza»* **-litisconsorzio necessario**: caratterizzato dalla presenza obbligatoria di più parti in un processo quando la decisione finale del giudice può produrre effetti giuridici soltanto se tutte le parti interessate sono coinvolte nel procedimento. Tale istituto risponde all'esigenza di garantire che il giudizio sia equo e completo, evitando decisioni parziali o inefficaci che potrebbero pregiudicare i diritti di una delle parti coinvolte. **Art. 102 cpc:** *«Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito»*