

**Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 09/04/2024) 30/07/2024, n. 21262**

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE**

**Composta da**

**Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi - Presidente**

**Dott. LA ROCCA Giovanni - Consigliere**

**Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere**

**Dott. D'AQUINO Filippo - Consigliere Rel.**

**Dott. LEUZZI Salvo - Consigliere**

**ha pronunciato la seguente**

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 19917/2020 R.G. proposto da:

Omissis Srl (C.F. omissis), in persona del legale rappresentante pro tempore, A.A. (C.F. omissis), rappresentati e difesi dall'Avv. Gaetano Michele Maria De Bonis (C.F. omissis) in virtù di procura speciale in calce al ricorso, elettivamente domiciliati presso lo studio dell'Avv. Giampaolo Balas in Roma, Piazza della Libertà, 10

- ricorrenti -

contro

Agenzia Delle Entrate (C.F. omissis), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa ex lege dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Basilicata, n. 18/03/2019, depositata in data 31 gennaio 2019;

Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella pubblica udienza del 9 aprile 2024;

udita la relazione del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Roberto Mucci, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

udito l'Avv. Alberto Giovannini dell'Avvocatura Generale dello Stato per il controricorrente.

### **Svolgimento del processo**

1. Risulta dalla sentenza impugnata che la società Omissis Srl e il socio A.A. hanno separatamente impugnato diversi avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta dal 2008 al 2012 con i quali, stante l'omessa dichiarazione dei redditi e la redazione di PVC, venivano contestati maggiori ricavi con modalità induttiva e con l'ausilio delle indagini finanziarie di cui all'art. 32, primo comma, n. 7 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e, stante l'adozione del regime di trasparenza di cui all'art. 116 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), venivano recuperati maggiori redditi di partecipazione a carico del socio A.A. per i periodi di imposta dal 2009 al 2012 e - quanto al periodo di imposta 2008 - a carico dell'altro socio B.B. I contribuenti hanno dedotto l'assenza del principio di trasparenza e, nel merito, hanno addotto la prova contraria in relazione all'assenza di rilevanza tributaria delle movimentazioni contestate dall'Ufficio. Risulta dalla sentenza di primo grado, trascritta dal ricorrente, che nel giudizio promosso dal socio aveva spiegato intervento volontario l'altro socio B.B. e che successivamente all'intervento i due giudizi erano stati riuniti.

2. La CTP di P ha rigettato i ricorsi riuniti, dando atto dell'adozione del regime di trasparenza e della partecipazione alla società dei due soci A.A. (ricorrente) e B.B. (intervenuto) e confermando gli avvisi nel merito.

3. La CTR della Basilicata, con sentenza qui impugnata, ha rigettato l'appello proposto dai contribuenti. Ha ritenuto il giudice di appello - per quanto qui ancora rileva - che i soci avevano comunicato l'opzione per trasparenza, circostanza confermata dalla società partecipata, per cui ha ritenuto correttamente applicato il regime della trasparenza.

4. Hanno proposto ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a tre motivi; resiste con controricorso l'Ufficio.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., nonché dell'art. 36 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deducendosi violazione della corrispondenza tra chiesto e pronunciato e ultrapetizione in relazione alla disciplina della distribuzione di utili extracontabili da ristretta base partecipativa. I ricorrenti deducono di avere

dedotto in appello l'insussistenza di alcun regime opzionale per la trasparenza, essendo mancato l'invio della raccomandata A/R da parte dei soci per la comunicazione del regime opzionale - diversamente da quanto ritenuto dal giudice di primo grado, che aveva ritenuto tale comunicazione sopperita dalla comunicazione della società partecipata con la dichiarazione dei redditi 2007 - e che tale regime non potrebbe essere applicato per comportamento concludente, ancorché posto in essere dalla società partecipata. Deduce, inoltre, parte ricorrente che la questione della distribuzione degli utili extracontabili di società a ristretta base partecipativa è estranea al thema decidendum e, quindi, viziata da extrapetizione.

2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 132 cod. proc. civ., nonché dell'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, nullità della sentenza per perplessità e contraddittorietà della motivazione, per avere la sentenza impugnata sovrapposto le tematiche della trasparenza societaria e della distribuzione degli utili extrabilancio nella società a ristretta base partecipativa, trattandosi di argomenti e presupposti in fatto incompatibili tra loro.

3. Con il terzo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 132 cod. proc. civ., nonché dell'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, nullità della sentenza per contraddittorietà della motivazione, nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto che soci e società avrebbero effettuato l'opzione per trasparenza. A tale riguardo parte ricorrente, dopo avere trascritto nuovamente il motivo di appello relativo all'applicazione del regime della trasparenza, evidenzia come il giudice di appello avrebbe, dapprima, negato l'assenza di alcun regime opzionale per trasparenza da parte dei soci e, successivamente, avendone affermato l'esistenza dei presupposti. Si deduce, inoltre, che la motivazione non renderebbe conto della documentazione esaminata ai fini dell'accertata applicazione del regime di trasparenza, a fronte del fatto che i verificatori avevano escluso tale circostanza in sede di PVC, come evidenziato in appello.

4. Va rigettata la preliminare eccezione di tardività del ricorso formulata dal controricorrente (e sulla quale il controricorrente ha ulteriormente insistito durante la discussione), per avere parte ricorrente applicato non correttamente la sospensione di cui all'art. 6, comma 11, D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 e, successivamente la sospensione ex art. 83, comma 2, D.L. 17 marzo 2020, n. 83, poi prorogata dall'art. 36, comma 1, D.L. 8 aprile 2020, n. 23, per un totale di 63 giorni.

6. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'art. 83, comma 2, D.L. n. 18/2020, norma che ha previsto la sospensione dei termini per il compimento degli atti dei procedimenti civili dal 9 marzo all'11 maggio 2020 per effetto della pandemia da

Covid-19, non ha introdotto una speciale sospensione ex lege del processo ma unicamente la sospensione dei termini processuali (Cass., Sez. V, 22 gennaio 2024, n. 2115), in coerenza con il principio secondo cui la decorrenza dei termini in tale periodo avrebbe frustrato le peculiari esigenze di natura sanitaria poste a fondamento della sospensione dei termini processuali dal 9 marzo all'11 maggio 2020, pregiudicando il diritto di difesa delle parti legittimate all'impugnazione (Cass., Sez. V, 24 gennaio 2023, n. 2095).

7. Nella specie, la sentenza impugnata, depositata in data 31 gennaio 2019, è rientrata per un giorno nel periodo di sospensione dei termini processuali di cui all'art. 6, comma 11, D.L. n. 119/2019, che prevede la sospensione di nove mesi dei termini di impugnazione dei provvedimenti il cui termine scada tra la data di entrata in vigore del D.L. n. 119/2018 e il 31 luglio 2019, posto che il termine di cui all'art. 327 cod. proc. civ. sarebbe scaduto proprio in data 31 luglio 2019. Pertanto, il ricorrente ha fruito del termine "mobile" di sospensione, che avrebbe comportato la proposizione del ricorso in pieno periodo Covid-19 (30 aprile 2020). Alla sospensione conseguente all'art. 6, comma 11, D.L. n. 119/2018 deve, pertanto, cumularsi il periodo di 63 giorni della sospensione Covid-19, per cui il termine di impugnazione deve considerarsi elaso alla data del 2 luglio 2020, giorno in cui il ricorso è stato notificato all'Ufficio odierno controricorrente.

8. Non può condividersi la tesi di parte controricorrente, secondo cui i periodi di sospensione Covid-19 e quello della definizione agevolata non si cumulerebbero, posto che la funzione della sospensione Covid-19 è proprio quella di sospendere le attività processuali nella finestra temporale di tale sospensione, le quali sono riprese a decorrere successivamente alla scadenza di tale periodo (Cass., Sez. V, 6 marzo 2024, n. 6009; Cass., Sez. V, 9 novembre 2022, n. 33069).

9. Il controricorrente ha, inoltre, formulato una eccezione di giudicato interno in relazione alla omessa impugnazione degli avvisi di accertamento relativi al socio A.A. Il controricorrente ha, difatti, trascritto le conclusioni dell'atto di appello dei contribuenti appellanti, dalle quali risulta che gli atti impositivi - in parziale difformità da quanto risulta dall'intestazione della sentenza impugnata

- riguardano gli atti impositivi relativi alla società contribuente relativi ai periodi di imposta 2008 - 2012 (per il periodo di imposta 2008 è stato impugnato l'avviso di accertamento (omissis): pag. 7 controricorso).

10. Al riguardo va osservato che, preliminarmente rispetto alle ulteriori questioni relative all'esame del ricorso, risulta accertato dalla sentenza di appello - come già risultante dalla sentenza di primo grado - che la società era partecipata da due soci,

A.A. e B.B., e quest'ultimo si era costituito volontariamente nel primo grado di giudizio. Dalla sentenza di primo grado, trascritta dal ricorrente, risulta che il socio B.B. si era costituito nell'originario giudizio promosso dal socio A.A. ("Con atto depositato in data 06.06.2015 interveniva in giudizio... il sig. B.B... altro socio al 50% della società sopra citata"), prima della riunione al suddetto giudizio con il giudizio promosso dalla società partecipata. All'esito della riunione dei fascicoli (del socio e della società), il giudice di primo grado ha consentito, in sede di discussione, la partecipazione del socio pretermesso al giudizio promosso anche dalla società.

11. Va, inoltre, osservato che nel caso di specie ricorre l'istituto della cd. "piccola trasparenza" di cui all'art. 116 TUIR, introdotta dall'art. 1 D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, secondo cui le società a responsabilità limitata e a ristretta base societaria, il cui ammontare di ricavi non superi le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con soci tutte persone fisiche in numero non superiore a 10 (o 20 in caso di società cooperativa) possono imputare il proprio reddito ai soci, ove tutti i soci comunichino l'opzione per tale regime all'Agenzia delle Entrate, che rimane irrevocabile per tre periodi di imposta. Nel qual caso di verifica l'imputazione del reddito ai soci, in termini analoghi a quanto avviene per le società di persone, non in forza di legge ma per effetto di opzione da parte dei contribuenti. Le disposizioni attuative della "piccola trasparenza" sono dettate - stante il rinvio per relationem al precedente art. 115 TUIR - da un decreto ministeriale (D.M. 23 aprile 2004), che all'art. 14 rinvia all'art. 4 del medesimo decreto.

12. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, in caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi di una società di capitali, in cui i soci abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 TUIR, con conseguente automatica imputazione dei redditi sociali a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dalla percezione degli stessi, sussiste tra società e soci il litisconsorzio necessario ex art. 14 D.lgs. n. 546/1992, in termini analoghi a quanto avviene per il regime di trasparenza ex lege previsto per le società di persone; sicché 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 (Cass., Sez. V, 22 dicembre 2022, n. 37613; Cass., Sez. V, 20 novembre 2020, n. 26478; Cass., Sez. V, 2 settembre 2020, n. 20211; Cass., Sez. V, 20 novembre 2019, n. 30139; Cass., Sez. VI, 18 aprile 2017, n. 9751; Cass., Sez. VI, 1 dicembre 2015, n. 24472; Cass., Sez. VI, 2 marzo 2015, n. 4141).

13. Il contraddittorio con l'altro socio della società contribuente, sanato ex post in prime cure con la riunione dei giudizi (in uno dei quali era intervenuto l'altro socio), non è stato ripristinato in grado di appello, dove è rimasto assente il socio B.B. La

questione della mancata instaurazione del contraddittorio con il litisconsorte necessario, rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità (Cass., Sez. V, 5 marzo 2024, n. 5827; Cass., Sez. III, 2 febbraio 2024, n. 3134; Cass., Sez. III, 22 febbraio 2021, n. 4665; Cass., Sez. VI, 12 marzo 2020, n. 7040; Cass., Sez. VI, 29 marzo 2019, n. 8790; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27616; Cass., Sez. III, 30 agosto 2018, n. 21381; Cass., Sez. V, 8 novembre 2017, n. 26433), diviene, pertanto, assorbente di ogni altra questione, essendo del tutto pregiudiziale, perché l'esame di qualunque questione dedotta nel giudizio, attinente sin anche alla giurisdizione del giudice adito, presuppone pur sempre l'instaurazione di un contraddittorio effettivo (Cass., Sez. U., 12 dicembre 2021, n. 22776; Cass., Sez. U., 4 febbraio 2016, n. 2201). Resta, quindi, assorbito l'esame dell'eccezione di giudicato interno relativa alla omessa impugnazione degli avvisi di accertamento della società, come anche l'esame dei motivi di ricorso.

14. Va, pertanto, dichiarata la nullità dell'intero giudizio di appello per violazione del litisconsorzio necessario nei confronti del socio pretermesso B.B. La causa va, pertanto, rimessa davanti al giudice di secondo grado per il ripristino del contraddittorio pretermesso. Al giudice del rinvio è demandata anche la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte, pronunciando sul ricorso, dichiara la nullità del giudizio di appello, rinviando la causa davanti alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Basilicata, in diversa composizione, per l'integrazione del contraddittorio nei confronti del socio pretermesso, nonché per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

#### **Conclusioni**

Così deciso in Roma, in data 9 aprile 2024.

Depositato in Cancelleria il 30 luglio 2024.