

Sentenza n. 17004 del 5 ottobre 2012 (ud 4 luglio 2011) - della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. ADAMO Mario - Est. CIRILLO Ettore - Pm. BASILE Tommaso

- -
 -

REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
 SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario	- Presidente	-
Dott. BERNARDI Sergio	- Consigliere	-
Dott. CIRILLO Ettore	- rel. Consigliere	-
Dott. BOTTA Raffaele	- Consigliere	-
Dott. OLIVIERI Stefano	- Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 15235/2008 proposto da:

THE GREEN PUB MUSIC DI ELMET GIULIANO & C. SAS in persona del legale rappresentante pro tempore, E.B., B.F., in qualità di soci della Società, elettivamente domiciliati in ROMA VIA SAN LEO 4 8/C, presso lo studio dell'avvocato BERNARDI ALESSIA, rappresentati e difesi dall'avvocato CAMPO SALVATORE LORENZO, giusta delega in calce;

- ricorrenti -

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 ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

sul ricorso 15237/2008 proposto da:

E.R., B.F., elettivamente domiciliati in ROMA VIA SAN LEO 48/C, presso lo studio dell'avvocato BERNARDI ALESSIA, rappresentati e difesi dall'avvocato CAMPO SALVATORE LORENZO, giusta delega in calce;

- ricorrenti -

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 ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

sul ricorso 15238/2008 proposto da:

E.G., elettivamente domiciliato in ROMA VIA SAN LEO 48/C, presso lo studio dell'avvocato BERNARDI ALESSIA, rappresentato e difeso dall'avvocato CAMPO SALVATORE LORENZO, giusta delega in calce;

- 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 ope legis;

- resistente con atto di costituzione -
sul ricorso 15239/2008 proposto da:

E.B., nella qualità di socia della THE GREEN PUB MUSIC, elettivamente domiciliata in ROMA VIA SAN LEO 48/C, presso lo studio dell'avvocato BERNARDI ALESSIA, rappresentata e difesa dall'avvocato CAMPO SALVATORE LORENZO, giusta delega in calce;

- 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 ope legis;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 15/2007 della COMM.TRIB.REG. di TORINO, depositata il 13/04/2007 per il n. di r.g. 15235/08, avverso la sentenza n. 17/2007 depositata il 13/04/2007 per il n. di r.g.

15237/08, avverso la sentenza n. 18/2007 depositata il 13/04/2007 per il n. di r.g. 15238/08, avverso la sentenza n. 19/2007 depositata il 13/04/2007 per il n. di r.g. 15239/08; udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 04/07/2011 dal Consigliere Dott. ETTORE CIRILLO;

udito per i ricorrenti l'Avvocato CAMPO, che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto dei ricorsi.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A. A seguito di verifica della G.d.F. sulla s.a.s. The Green Pub Music di Elmet Giuliano & C., gerente una discoteca, furono emessi avvisi d'accertamento n. 825000419 e n. 825000420 per ILOR societaria degli anni 1996 (97.020,04 e) e 1997 (106.773,33 Euro) e avviso di rettifica n.801727/2002 per IVA dell'anno 1997 (126.846,24 Euro). Gli atti impositivi, già annullati dalla CTP di Verbania (sent. n. 33/01/2005), furono confermati dalla CTR - Piemonte (sent. 15/22/07 del 13/04/2007).

B. I giudici d'appello, accogliendo il gravame dell'Ufficio, hanno motivato la loro decisione ritenendo che la S.a.s. versasse in una "vera e propria anarchia contabile e amministrativa", atteso che "i registri contabili... erano tenuti... nel peggiore dei modi" e che "nel triennio esaminato il conto cassa era risultato negativo ben 284 volte, vale a dire, con grande probabilità, tutti i giorni lavorativi dell'azienda".

C. Inoltre, hanno precisato che "il conto cassa non può essere negativo, semplicemente perchè in tale conto confluisce soltanto il denaro liquido", di talchè "il conto cassa può assurgere ad una dimensione innaturale... soltanto in ipotesi che si sia incassato denaro contante, sia stata omessa la scrittura relativa di entrata in cassa dello stesso DARE e, successivamente, si sia fatto uscire dalla stessa con apposita scrittura in AVERE per una sua utilizzazione".

D. Infine, hanno stigmatizzato che "l'anarchia contabile, nel caso di specie, ha confuso i mezzi con il fine, ponendo in risalto che il fine

dell'azienda era quello della CONSUMAZIONE DI BEVANDE AL BAR mentre il mezzo era l'INTRATTENIMENTO DANZANTE"; di contro, "lo scopo aziendale era il BALLO, mentre i mezzi erano la MUSICA (principale) e la CONSUMAZIONE DI BEVANDE (secondario)".

E. Il 26 maggio 2008, la s.a.s. The Green Pub Music e i suoi soci (E.G., E.B. e B.F.) hanno congiuntamente proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi e memoria; l'Avvocatura dello Stato ha depositato, per l'Agenzia delle Entrate, atto di costituzione, ai fini della sola discussione ex [art. 370](#) c.p.c..

F. Con altre tre sentenze, tutte sempre del 13 aprile 2007, la CTR-Piemonte ha pure accolto gli appelli proposti dall'Ufficio contro i tre soci della società contribuente, confermando:

G. l'avviso di accertamento nei confronti del socio accomandante B.F., con il quale era stato rettificato il reddito di partecipazione dichiarato per l'anno 1996 recuperando maggiore IRPEF (8.956,40 Euro), oltre a contributo SSN (1776,61 Euro), contributo straordinario per l'Europa (166,30 Euro) e sanzione pecuniaria (sent.

17/22/2007);

- gli avvisi di accertamento nei confronti del socio accomandatario E.G., con i quali erano stati rettificati redditi di partecipazione, recuperando maggiore IRPEF per gli 1996 (97.291,78 Euro) e 1997 (277.418,44 Euro), oltre a contributo SSN, contributo straordinario per l'Europa (anno 1996) e sanzione pecuniaria (sent.

18/22/2007);

- l'avviso di accertamento nei confronti del socio accomandante E.B., con il quale era stato rettificato il reddito di partecipazione dichiarato per l'anno 1996 recuperando maggiore IRPEF (20.861,24 Euro), oltre a contributo SSN, contributo straordinario per l'Europa e sanzione pecuniaria (sent. 19/22/2007).

H. La CTR ha motivato le tre decisioni premettendo che: a) in esito alla verifica della G.d.F. nei confronti della S.a.s. erano stati accertati (PVC 28/03/2002) maggiori redditi d'impresa (anche ai fini della imputazione ai singoli soci) con emissione nei confronti della società di avviso di accertamento per recupero di maggiori imposte;

b) l'Ufficio finanziario aveva accertato i maggiori redditi della società in via induttiva, ritenendo inattendibili le scritture contabili per le gravi irregolarità riscontrate (omessa trascrizione nella colonna del registro dei corrispettivi delle somme risultanti dalle distinte d'incasso compilate ai fini SIAE), anche in considerazione del sospetto di evasione d'imposta fondato sui perduranti e anomali saldi negativi di cassa (i soci effettuavano continuamente versamenti in contanti per ripianare la costante ed elevata esposizione bancaria, ciò che induceva a ritenere che tali somme costituissero corrispettivi non contabilizzati); c) in particolare, i maggiori redditi d'impresa accertati, ritenuta prevalente la prestazione concernente l'esercizio della discoteca su quella accessoria del servizio bar, consistevano nella omessa contabilizzazione degli importi corrispondenti al prezzo dei biglietti d'ingresso con prima consumazione, per i quali non veniva emesso scontrino fiscale. I. Tutto ciò premesso, considerato inoltre che la vertenza sulla S.a.s. era stata decisa prima dei giudizi introdotti dai soci e che non era dato comprendere perchè i giudici di prime cure, pur disponendo del PVC redatto dalla G.d.F., avessero inteso ribaltare precedente decisione già emessa dalla CTP di Verbania per la S.a.s., la CTR ha ritenuto di

accogliere l'appello proposto dall'Ufficio in quanto appariva "logico che la vicenda fondamentale in capo alla società si sia riversata sulle vicende particolari...relative ai singoli soci".

J. Hanno proposto separati ricorsi per cassazione i tre soci E. G., E.B. e B.F. (quest'ultima unitamente al marito, codichiarante, E.R.); l'Avvocatura dello Stato ha depositato, per l'Agenzia delle Entrate, atti di costituzione, ai fini della sola discussione ex [art. 370](#) c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

01. Preliminarmente, con opportuna riunione dei ricorsi nn. 15235, 15237, 15238, 15239 del 2008 (v. odierne ordinanze), si da ulteriore continuità all'orientamento inaugurato da questa sezione con la sentenza n. 3830 del 2010, in base alla quale devono essere ribaditi i seguenti principi di diritto: "Nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando 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. In tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'[art. 111](#) Cost., comma 2, 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, perchè non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio".

02. Nel caso in esame ricorrono tutti i sopra enunciati requisiti d'identità sostanziale e simultaneità processuale, in relazione ai contestati maggiori redditi d'impresa ai fini dell'ILOR societaria e dell'IRPEF dei soci. Peraltro gli stessi soci, nei loro tre autonomi ricorsi, richiamano il ricorso nell'interesse della società e sottolineano la connessione e la circolarità delle quattro vertenze.

03. Con pregiudiziale rilievo, contenuto in memoria, società e soci invocano "l'effetto espansivo della sentenza n. 61/12/06 emessa dalla CTR di Torino, divenuta irrevocabile per passaggio in giudicato, a seguito di asserita mancata impugnazione sul capo degli annullati, anche in grado di appello, presunti maggiori ricavi accertati ai fini dell'imposta IVA ed IRAP degli anni d'imposta 1998 e 1999".

Ritengono, infatti, che "tale sentenza esplica effetti definitivi non

soltanto mediante diretto riferimento al presunto maggior reddito di partecipazione, portato dall'accertamento emesso per l'anno d'imposta 1998 a carico del socio E.G. e deciso con sentenza n. 16/22/07 della CTR di Torino, anche esplica effetti irrevocabili sul capo dei presunti maggiori ricavi accertati, ai fini dell'imposta IVA, ILOR ed IRAP per gli anni dal 1996 al 1999, e confermati con le sentenze n. 15 - 17 - 18 - 19 dell'anno 2007, tutte emesse dalla sezione 22 della CTR di Torino e depositate il 13/04/2007".

04. L'eccezione di giudicato esterno va disattesa. Essa riguarda gli annullati presunti maggiori ricavi, accertati ai fini dell'imposta IVA e IRAP per gli anni d'imposta 1998 e 1999. Le odierne vertenze, invece, concernono il maggior volume d'affari, per ILOR 1996-1997 e IVA 1997 della società, IRPEF 1996 dei soci accomandanti e IRPEF 1996-1997 del socio accomandatario.

05. In primo luogo, si osserva che le controversie in materia di IVA richiedono il rispetto di norme comunitarie imperative, la cui applicazione non può essere ostacolata dal carattere vincolante del giudicato nazionale, previsto dall'[art. 2909](#) c.c., e dalla eventuale sua proiezione anche oltre il periodo di imposta che ne costituisce specifico oggetto, ove sia impedita la realizzazione del principio di contrasto dell'abuso del diritto, come strumento teso a garantire la piena applicazione del sistema armonizzato d'imposta (Sez.5, Sentenza n.12249 del 19/05/2010; cfr. Corte di Giustizia CE, Sentenza 3 settembre 2009, in causa C-2/08).

06. Inoltre, il riconoscimento della capacità espansiva del giudicato tributario può operare solo rispetto a quegli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi a una pluralità di periodi d'imposta (es. le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente (in riferimento a tali elementi, cfr. Sez. U, Sentenza n.13916 del 16/06/2006). Il giudicato avente per oggetto il riconoscimento della regolarità dei rapporti fiscali a fini IVA e IRAP negli anni d'imposta 1998 e 1999 non può comportare la sua automatica l'estensione a precedenti annualità, in quanto il rapporto tributario postula l'accertamento di ulteriori presupposti di fatto potenzialmente mutevoli.

07. Infine, per completezza, va ricordato che, in tesi generale, il giudicato sull'IVA non rileva, di norma, sulle imposte dirette (Sez.5, Sentenza n. 5943 del 14/03/2007, cfr. Sez.5, Sentenza n. 25200 del 30/11/2009) e che, quanto a punti di contatto tra IRAP e ILOR, l'[art. 5](#) TUIR, il D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 40](#), e il D.Lgs. n. 446 del 1997, [artt. 1](#) e [2](#), e [art. 36](#), comma 1 - lett. b), non offrono spunti in tal senso.

08. Passando all'esame del primo ricorso, con il primo motivo, si denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1973, art. 12, e art. 74, comma 6, nonché dell'art. unico e, in particolare del punto a) dell'allegata regolamentazione, D.M. 23 dicembre 1981. Nel quesito di diritto, s'interroga questa Corte chiedendo: "se, avendo la società esercitato la specifica opzione per l'applicazione dell'imposte IVA nei modi ordinari, in conformità al disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 74](#), comma 6, ultimo periodo, e in virtù del disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 12](#), è legittimo che la somministrazione di bevande, effettuata nello stesso locale durante lo svolgimento dell'intrattenimento danzante, non deve essere considerata

operazione accessoria, rispetto al libero ingresso nel locale, in quanto le prestazioni fornite al bar esistono indipendentemente dallo svolgimento dell'attività spettacolistica e, quindi, ciascuna delle diverse prestazioni è soggetta al regime impositivo proprio; con la conseguenza che il corrispettivo riscosso nelle serate in cui viene scelto il sistema dell'ingresso libero e consumazione obbligatoria deve essere assoggettato al regime impositivo della somministrazione di alimenti e bevande".

09. Il motivo non è fondato. In tema di IVA, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 12](#), comma 1, le "prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto o a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale", ma, secondo il comma successivo del medesimo articolo, "se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni, prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile".

10. Tale disposizione va letta alla luce della Sesta Direttiva come interpretata dalla Corte CE, secondo cui "una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sè stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore".

11. Tale affermazione, contenuta nella sent. 11 gennaio 2001 in causa C-76/99 (27), è diffusamente spiegata nella precedente sent. 25 febbraio 1999 in causa C-349/96 (29,30), dove si legge: "A questo riguardo, tenuto conto della duplice circostanza che, da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, discende che ciascuna prestazione di servizio dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione. Va sottolineato che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

Una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sè stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore".

12. Concetti analoghi si ritrovano anche nella sent. 22 ottobre 1998, in cause riunite C-308/96 e C-94/97 (24), richiamata nella decisione del 1999.

13. In sintesi, per la giurisprudenza comunitaria, la prestazione accessoria deve essere, dunque, strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè, con altre parole, l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione

della operazione principale (così anche in dottrina).

14. Similmente nelle fonti secondarie nazionali si afferma che possono essere considerate accessorie "...le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale accedono e che hanno di norma la funzione di integrare, completare o rendere possibile la prestazione o cessione principale" (R.M. n.6/E dell'11/ 02/1998).

15. Inoltre, la Corte di Giustizia, nelle citate decisioni del 1998 e del 1999, ha precisato che la previsione di un prezzo unico è un indizio che "può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unifica".

16. Così chiarito il quadro normativo di riferimento e ribadita la necessità di una interpretazione comunitariamente orientata per la struttura armonizzata dei tributi sulla cifra d'affari, l'interrogativo al quale la CTR era chiamata a dare esauriente risposta era quello se, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA, le consumazioni obbligatorie, comunque denominate, nella discoteca della società intimata si dovessero, o meno, considerare accessorie alle attività d'intrattenimento e/o di spettacolo ivi svolte.

17. La risposta, nel regime fiscale vigente dal 2006, sarebbe inequivocabilmente positiva, atteso che il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, [art. 35](#), comma 1, convertito con modificazioni nella L. 4 agosto 2006, n. 248, ha aggiunto al D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 74 quater](#), (introdotto, a decorrere dal 1 gennaio 2000, dal D.Lgs. n. 60 del 1999, [art. 18](#)) il comma 6 bis che risolve testualmente la questione nel senso della accessorietà delle somministrazioni di alimenti e bevande rispetto alla prestazione spettacolistica di ballo, musica, etc..

18. Nella specie, secondo la normativa vigente *ratione temporis* negli anni 1998/1999 e alla luce della giurisprudenza comunitaria sul legame mezzo/fine tra prestazione accessoria e principale, la previsione di un prezzo unico, comunque denominato, per l'accesso al locale (es. ingresso libero e consumazione obbligatoria, etc.) e il collegamento causale tra somministrazione di bevande e prestazione spettacolistica (ballo, musica, intrattenimento, etc.) assumono rilievo decisivo.

19. Nel caso della somministrazione di bevande fornite al bar durante l'attività di discoteca, sarebbe semplicistico affermare che le prestazioni fornite al bar esistono indipendentemente dallo svolgimento dell'attività spettacolistica. Nel ricorso per cassazione prevale una lettura atomistica delle prestazioni fornite con "ingresso e consumazione obbligatoria" nel locale gestito dalla società intimata. Non è in dubbio che il singolo avventore possa recarsi nel locale e scegliere di consumare al bar e non ballare, ovvero di ballare e non consumare, oppure di fare entrambe le cose, o di non farne nessuna delle due e ascoltare la sola musica e/o guardare l'intrattenimento. Però, questo attiene ai motivi che inducono l'avventore a recarsi nel locale e non alla causa mista del negozio con il gestore.

20. Nell'ipotesi del contratto con causa mista, occorre avere riguardo non già alla prevalenza del valore economico, bensì alla comune volontà delle parti, verificando se esse hanno voluto cedere un bene (consumazione) contro una somma di denaro, compensando una parte di essa, per ragioni di opportunità, anche l'accesso al locale di spettacolo. Ovvero, hanno concordato lo scambio contro danaro di un servizio complesso, ricorrendo il fornitore all'integrazione tra prestazioni collegate che prospettano all'avventore un'offerta articolata: accesso

in spazi collettivi d'intrattenimento, fruizione di musica, spettacolo danzante, consumazione di ristoro, il tutto approntato in una struttura che, in tesi generale, è finalisticamente orientata all'intrattenimento globale, più che alla mera somministrazione di bevande, che di esso è solo componente normalmente minusvalente per il consumatore medio.

21. In proposito, va precisato che il D.M. 23 dicembre 1981 (G.U. n. 356 del 30/12/1981), nel regolare il regime forfetario nei trattenimenti danzanti con o senza numeri di attrazione, stabilisce che la base imponibile netta ai fini del calcolo dell'IVA è determinata in misura percentuale del "prezzo lordo del biglietto d'ingresso e/o del prezzo delle consumazioni" e, quanto all'ipotesi specifica di "ingresso libero e consumazione obbligatoria", specifica che "la quota imponibile netta unitaria deve essere commisurata al prezzo unico o medio della consumazione obbligatoria". Il che, da un lato conferma l'unitarietà causale e fiscale delle prestazioni, dall'altro rimette alla normativa ordinaria la determinazione dell'aliquota. Inoltre, rende evidente come non rilevi in alcun modo la circostanza che la società intimata abbia fatto ricorso all'applicazione dell'imposta sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli o abbia, invece, optato per l'applicazione dell'imposta in modo normale, ai sensi del D.P.R. n. 633, art. 74, u.c., (nel testo vigente ratione temporis), atteso che, in entrambi i casi, ciò che conta è l'applicazione, nel caso di specie scorretta, del ridetto art. 12 secondo interpretazione comunitariamente orientata.

22. Da tali principi, come sopra enunciati, la CTR non si è discostata, sia pure con succinta motivazione, e questo comporta, in punto di diritto, il rigetto del primo motivo di ricorso della società contribuente, cui sostanzialmente aderiscono i soci.

23. Con il secondo motivo, si denuncia la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 54](#), commi 2 e 3, e del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 39](#), comma 1 - lett. d). Nel quesito di diritto, s'interroga questa Corte chiedendo: "se è vero che, per procedere legittimamente alla rettifica o all'accertamento delle dichiarazioni annuali delle imposte IVA e sui redditi, la sola presenza di un conto cassa con saldi negativi, senza la sussistenza di ulteriori prove certe e dirette, sia sufficiente ad integrare il disposto delle disposizioni sancite nel D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 54](#), comma 2 e 3, e nel D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 39](#), comma 1, lettera "d"".

24. Il motivo va disatteso. L'odierno Collegio ritiene di dover dare continuità al principio: "In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini Irpeg e Iva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 39](#), e del D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 54](#), la sussistenza di un saldo negativo di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo" (Sez.5, nn. 11998 del 2011, 27585 del 2008, 24509 del 2009).

25. La dottrina ragionieristica e, con essa, la giurisprudenza di questa Corte hanno chiarito che, siccome la chiusura "in rosso" di un conto di cassa significa, senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, non si può fare a meno di ravvisare, senza alcuna forzatura logica, l'esistenza di altri ricavi, non registrati. Si deve conseguentemente ritenere che una

chiusura di cassa con segno negativo oltre a rappresentare, sotto il profilo formale, un'anomalia contabile, denota sostanzialmente l'omessa contabilizzazione di attività (almeno equivalente al disavanzo). Di talchè, atteso il riparto degli oneri probatori regolato dal regime di presunzioni del D.P.R. n. 633, art. 54, comma 2, e del D.P.R. n. 600, art. 39, comma 2, l'Ufficio non era tenuto fornire prova ulteriore per dimostrare il rapporto tra la movimentazione del conto cassa e gli ulteriori ricavi accertati. Com'è noto, in questi casi, l'onere della prova s'inverte dovendo la società contribuente offrire prove contrarie merce la dimostrazione di ulteriori componenti positive del reddito (es. a titolo di prestiti e/o conferimenti, corrispondenti al suddetto saldo di cassa e di provenienza diversa rispetto ai ricavi contabilizzati), ovvero dimostrare errori di scritturazione e/o problemi d'impostazione contabile.

26. Peraltro, sul punto specifico, il motivo presenta un quesito oltremodo carente. Il quesito di diritto imposto dall'[art. 366 bis](#) c.p.c., costituisce, infatti, il punto di congiunzione tra la risoluzione del caso specifico e l'enunciazione del principio giuridico generale, risultando altrimenti inadeguata e quindi non ammissibile l'investitura stessa del giudice di legittimità. Deriva da quanto precede che la parte deve evidenziare sia il nesso tra la fattispecie e il principio di diritto che si chiede venga affermato, sia il principio, diverso da quello posto alla base del provvedimento impugnato, la cui auspicata applicazione potrebbe condurre a una decisione di segno diverso (Sez. 1[^], n.21184 del 2010). Diversamente, detti enunciati, mancando di riferimento alla fattispecie concreta (Sez. U, n.7433 del 2009), non sono tali da circoscrivere la pronuncia del giudice nei limiti di un accoglimento o un rigetto del quesito formulato dalla parte (Sez. U, n.7258 del 2007). Il quesito, come è noto, deve invece comprendere l'indicazione sia della "regula iuris" adottata nel provvedimento impugnato, sia del diverso principio che la parte ricorrente assume corretto e che si sarebbe dovuto applicare in sostituzione del primo. La mancanza, evidente nella specie, anche di una sola delle due suddette indicazioni rende il ricorso inammissibile (Cass. n. 24339 del 30/09/2008). In altre parole, il quesito, contrariamente all'odierna formulazione, deve investire in pieno la "ratio decidendi" della sentenza impugnata e proporre un'alternativa di segno opposto (Cass. n. 4044 del 19/02/2009), altrimenti risolvendosi in una tautologia o in un interrogativo circolare (Sez. Un., n. 28536 del 02/12/2008).

27. Con il terzo motivo, si denuncia la violazione o falsa applicazione dell'[art. 91](#) c.p.c., assumendo che, siccome la CTR "dichiara legittimo l'atto e dovute le imposte", tale dispositivo, coordinato con l'intestazione riferita al solo accertamento n. 825000419 per ILOR 1996, fa sì che la pronuncia di accoglimento dell'appello dell'Ufficio sia limitata al suddetto tributo, e non anche all'accertamento n.825000420 per ILOR 1997 e alla rettifica n.801727/2002 per IVA 1997, pure in contestazione. Nel quesito di diritto, pertanto, s'interroga questa Corte chiedendo: "se l'impugnazione, che involge più avvisi di accertamento, viene accolta solo con riferimento ad uno di essi, è legittimo che nella liquidazione delle spese processuali per gli onorari di difesa, effettuata ai sensi dell'[art. 91](#) c.p.c., comma 1, non si tenga conto della soccombenza parziale".

28. Il motivo va disatteso. La narrativa della sentenza n. 15/22/07 riferisce di tre avvisi impugnati (I-LOR/96, ILOR/97, IVA/97), la parte motiva accenna alle aliquote IVA (principale/accessoria) e si sofferma sulla questione del contocassa (comune alle varie rettifiche), mentre mancano riferimenti temporali. Il dispositivo parla di "accoglimento dell'appello" e di "riforma della sentenza impugnata", "dichiara legittimo l'atto", cioè l'accertamento in senso lato, "e dovute le imposte conseguenti", al plurale.

29. E' vero che nell'intestazione della sentenza si accenna solo all'ILOR/96, ma ciò non rileva ai fini della ricostruzione delle concrete statuizioni contenute nella sentenza n. 15/22/07, evidentemente riguardanti tutte le tre riprese a tassazione.

30. Infatti, nell'indagine volta ad accertare l'oggetto e i limiti del pronunciato, non ci si può limitare a tener conto della formula conclusiva in cui si riassume il contenuto precettivo della sentenza, ma si deve individuarne l'essenza e l'effettiva portata, da ricavarci non solo dal dispositivo, ma anche dai motivi che la sorreggono, costituendo utili elementi di interpretazione le stesse domande delle parti, il cui rilievo a fini ermeneutici può avere funzione integratrice nella ricerca degli esatti confini del pronunciato, ove sorga un ragionevole dubbio al riguardo (n. 2721 del 07/02/2007).

31. Invece, l'indicazione nell'intestazione della sentenza di appello, di anno d'imposta coincidente solo in parte con quelli ai quali si riferisce l'impugnazione originaria è mero errore materiale, emendabile da parte dello stesso giudice che ha emesso il provvedimento, con la procedura di correzione di cui agli [artt. 287](#) e [288](#) c.p.c., (Sez. 5, Sentenza n. 12004 del 22/05/2006), senza che se ne possano dedurre le conseguenze implicitamente decisorie sostenute nell'odierno terzo motivo.

32. Passando all'esame dei ricorsi riuniti dei tre soci, con unico motivo gli accomandanti e col primo motivo l'accomandatario denunciano identico vizio motivazione delle rispettive sentenze d'appello. Lamentano che i giudici di secondo grado, per confermare gli atti impositivi a loro carico, si siano limitati a 4, richiamare gli addebiti a carico della società, così come riconosciuti nell'accertamento in suo danno e negli esiti del contenzioso che la riguardava.

33. Il motivo non è fondato. L'odierno Collegio ritiene di dover dare continuità all'orientamento secondo cui l'automatica efficacia dell'accertamento dei (maggiori) redditi nei confronti della società di persone sulla determinazione dei redditi dei soci per lo stesso anno d'imposta, in applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, [art. 5](#), comma 1, consente che la sentenza con cui vengono estesi ai soci gli effetti dell'accertamento del reddito effettuato nei confronti della società partecipata, possa essere motivata sinteticamente facendo riferimento all'accertamento effettuato nei confronti della società ed evidenziando che esso costituisce un fatto in sè produttivo di effetti ai fini della imputabilità ai soci del reddito della società (Sez.5, Sentenza n.22122 del 29/10/2010).

34. Con ulteriore motivo, E.G. denuncia la violazione o falsa applicazione dell'[art. 91](#) c.p.c., assumendo che, siccome la CTR "dichiara legittimo l'accertamento e dovute le imposte conseguenti", tale dispositivo, coordinato con l'intestazione riferita al solo accertamento per IRPEF/96, fa sì che la pronunzia di accoglimento dell'appello dell'Ufficio sia limitata al suddetto tributo, e non anche

all'accertamento per IRPEF/97. Nel quesito di diritto, pertanto, interroga questa Corte chiedendo: "se l'impugnazione, che involge più avvisi di accertamento, viene accolta solo con riferimento ad uno di essi, è legittimo che nella liquidazione delle spese processuali per gli onorari di difesa, effettuata ai sensi dell'[art. 91](#) c.p.c., comma 1, non si tenga conto della soccombenza parziale".

35. Il motivo va disatteso. La narrativa della sentenza n. 18/22/07 riferisce di due avvisi impugnati: R401000034, che è quello per IRPEF/96, e R401000109, che è quello per IRPEF/97. La parte motiva non distingue tra i due atti impositivi. Il dispositivo parla di "accoglimento dell'appello" e di "riforma della sentenza impugnata", "dichiara legittimo l'accertamento", ovviamente in senso lato, "e dovute le imposte conseguenti", al plurale.

36. E' vero che nell'intestazione della sentenza si accenna solo all'IRPEF/96, ma ciò non rileva ai fini della ricostruzione delle concrete statuizioni contenute nella sentenza n. 18/22/07, evidentemente riguardanti entrambe le due riprese a tassazione. In punto di diritto si richiamano le considerazioni sopra svolte sulla sentenza n. 15/22/07.

37. In conclusione, i quattro ricorsi riuniti vanno rigettati; nulla va disposto per le spese in assenza di concreta attività difensiva di controparte.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi nn. 15235, 15237, 15238 e 15239 del 2008 e li rigetta.

Così deciso in Roma, il 4 luglio 2011.

Depositato in Cancelleria il 5 ottobre 2012