



giovedì 19 maggio 2011

CONTENZIOSO

# ACCERTAMENTO ESECUTIVO: RICADUTE DAL 1<sup>o</sup> LUGLIO E POSSIBILI RIMEDI PER PRENDERE TEMPO

---

---

**Di Maurizio Villani**

Con il decreto legge 31 maggio 2010 n. 78, convertito, dalle modifiche, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, il Legislatore all'articolo 29 ha previsto che l'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva emesso dall'Agenzia delle entrate è immediatamente esecutivo se notificato a partire dal 1° luglio 2011 e relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi. In sostanza, in base alla succitata normativa, gli atti di cui sopra diventano immediatamente esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi ulteriori 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata direttamente in carico agli agenti della riscossione (Equitalia Spa) anche e soprattutto ai fini dell'esecuzione forzata. In definitiva, l'avviso di accertamento cumula la cartella esattoriale, che non deve più essere successivamente redatta e notificata.

Infatti:

- in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi 60 giorni dalla notifica degli avvisi di accertamento, la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei 30 giorni;
- all'atto dell'affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate fornisce, su richiesta dell'agente della riscossione, tutti gli elementi utili ai fini del potenziamento dell'efficacia della riscossione, acquisiti anche in fase di accertamento;
- l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui sopra, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede a espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo;
- a partire dal sessantunesimo giorno dalla notifica dell'avviso di accertamento, le somme richieste sono maggiorate degli interessi di mora, calcolati a partire dal giorno successivo della notifica degli atti stessi; inoltre, all'agente della riscossione spettano l'aggio, interamente a carico del debitore, e il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive;
- sulle somme dovute non sarà comunque dovuta la sanzione per omesso versamento;
- infine, la dilazione del pagamento (fino a 72 rate) può essere concessa solo dopo

l'affidamento del carico all'agente della riscossione.

In ogni caso, il contribuente può sempre chiedere la sospensione amministrativa di cui all'articolo 39 del Dpr 602/1973 (ipotesi del tutto scolastica).

Il nuovo regime sull'esecutività degli atti non riguarderà, almeno temporaneamente, le situazioni non richiamate dalla norma, come ad esempio i tributi doganali, l'imposta di registro, le liquidazioni e i controlli formali delle dichiarazioni (articoli 36-*bis* e 36-*ter* del Dpr 600/1973); per tutte le suddette ipotesi (peraltro non tassative) rimane l'obbligo di notificare la relativa cartella esattoriale. A titolo puramente indicativo, si precisa che il ruolo viene emesso dall'ente creditore ed è costituito da un elenco dei crediti vantati nei confronti dei contribuenti che non hanno provveduto tempestivamente al pagamento di quanto dovuto; a questo elenco viene poi apposto il cosiddetto "visto di esecutività" e viene trasmesso all'agente della riscossione. Quest'ultimo predispone la cartella di pagamento che viene poi notificata al debitore.

In sostanza, l'agente della riscossione ricopre il ruolo di intermediario tra l'ente creditore e il contribuente e la cartella di pagamento rappresenta lo strumento primario attraverso il quale opera.

L'intera procedura di riscossione come sopra modificata è altresì applicabile in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, anche ai sensi:

– dell'articolo 8, comma 3-*bis*, del Dlgs 19 giugno 1997 n. 218 (responsabilità patrimoniale del garante);

– dell'articolo 68 del Dlgs 31 dicembre 1992 n. 546 (pagamento provvisorio del tributo in pendenza del processo tributario); a tal proposito, occorre rilevare l'assurdo che non saranno, invece, esecutive le sentenze relative alle istanze di rimborso dei contribuenti;

– dell'articolo 19 del Dlgs 18 dicembre 1997 n. 472 (esecuzione delle sanzioni).

In tutti questi ultimi tre casi, il versamento delle somme dovute deve avvenire entro 60 giorni dalla ricezione di un'apposita raccomandata con avviso di ricevimento. La suddetta procedura, eccessivamente penalizzante per i contribuenti soprattutto per la tempistica del processo tributario, è stata più volte criticata e per questo, ultimamente, il Legislatore con il decreto legge sullo sviluppo (pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 13 maggio 2011 n. 70 entrato in vigore il 14 maggio 2011) ha cercato di attenuarne gli effetti negativi stabilendo all'articolo 7, comma 2, lettera *n*), quanto segue: «attenuazione del principio del *solve et repete*. In caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centovesimo giorno».

La relazione tecnica del ministero dell'Economia stima che proprio lo spazio temporale dei 120 giorni di differimento dell'esecuzione forzata dell'avviso di accertamento comporta un effetto negativo in termini di riscossione per il 2012 stimabile in circa 90 milioni di euro.

La novella legislativa non solo non ha risolto il problema ma, cosa ancor più grave, ha peggiorato la situazione ponendo un assurdo limite temporale all'eventuale sospensione dell'esecuzione (oltretutto, questo limite era stato previsto l'anno scorso e subito cancellato a seguito delle vibranti proteste dei professionisti). Innanzitutto, occorre precisare che l'impianto normativo dell'articolo 29 citato non è stato minimamente modificato perché gli avvisi di accertamento restano immediatamente esecutivi dopo 60 giorni dalla notifica, per cui il contribuente ha soltanto le seguenti opzioni:

– paga entro 60 giorni per evitare accessori e rischi dell'esecuzione;

– trascorsi 60 giorni dalla notifica, paga nei successivi 30 giorni per evitare l'esecuzione ma deve corrispondere l'aggio, gli interessi di mora e non può chiedere la dilazione del pagamento; in ogni caso, rischia le procedure cautelari dell'agente della riscossione;

– se chiede la sospensione al giudice tributario (articolo 47 del Dlgs 546/1992) può sospendere il pagamento fino alla decisione del giudice e comunque fino al centovesimo giorno dall'istanza se nel frattempo non interviene un'ordinanza di sospensione. Oltretutto, l'avverbio "comunque" potrebbe dare adito a una chiave di lettura molto rigida, nel senso

di ritenere anche l'eventuale ordinanza di sospensione priva di efficacia decorsi 120 giorni dalla pronuncia.

Il che sarebbe oltremodo assurdo, penalizzante e incostituzionale, se quanto meno la norma non verrà ulteriormente chiarita. In ogni caso, la novella legislativa ha lasciato immutato l'impianto normativo dell'accertamento esecutivo, per cui se il contribuente non paga entro i succitati 30 giorni l'agente della riscossione, intanto, può adottare e segnalare le procedure di garanzia come le ipoteche, i pignoramenti presso terzi, i blocchi dei pagamenti della pubblica amministrazione e i fermi amministrativi (si vedano le recenti proteste in Sardegna del 12 maggio 2011, con la Regione che promette di pagare i debiti fiscali per evitare tumulti di piazza).

Ad esempio, bisogna segnalare l'assurdo che, oggi, per togliere un fermo amministrativo non basta la quietanza di pagamento, in quanto il contribuente deve attivarsi per far annotare a proprie spese la cancellazione del fermo recandosi personalmente al Pra. Senza dimenticare che l'Agenzia delle entrate può sempre chiedere al giudice tributario l'ipoteca e il sequestro conservativo, compresa l'azienda (articolo 22 del Dlgs 472/1997).

Inoltre, il termine di 120 giorni è alquanto ristretto, perché è difficile che i giudici tributari possano pronunciarsi nel suddetto termine, soprattutto se dal prossimo 1° luglio una massa enorme di ricorsi conterrà anche le relative istanze di sospensione.

Certo, il contribuente può cercare di prendere tempo sommando:

- i 60 giorni per il ricorso;
- i 90 giorni di sospensione da accertamento con adesione (Cassazione 15171/06 e Corte Costituzionale, ordinanza 140/11);
- i 46 giorni eventuali da sospensione feriale dei termini processuali;
- i 30 giorni di limbo in cui è possibile pagare senza che scatti l'affidamento;
- i 120 giorni che rappresentano il termine massimo di sospensione, nel caso in cui il giudice tributario non sia ancora giunto alla decisione sull'istanza di sospensione presentata;
- per un totale di 346 giorni.

Questa strategia processuale, però, non risolve il problema giuridico di fondo ma serve soltanto a procrastinare il relativo pagamento con l'aggravio degli ulteriori interessi e accessori.

Ciò detto, sarebbe auspicabile ottenere l'abrogazione totale della suddetta norma almeno fino a quando, nel contesto generale della riforma del Fisco e della giustizia, non sarà totalmente riformato il processo tributario, dando maggiori garanzie difensive al contribuente anche nella fase cautelare, da estendere senza limiti in appello.

Se ciò non fosse possibile, in sede di conversione del suddetto decreto legge si dovrebbe almeno prevedere quanto segue:

- 1.** innanzitutto, rinviare l'entrata in vigore al 1° luglio 2012, per una maggiore ponderazione del problema;
- 2.** stabilire che la richiesta di sospensione giudiziale blocca qualsiasi esecuzione fino alla decisione del giudice tributario, senza alcuna limitazione temporale o, quanto meno, fino a un anno dalla presentazione dell'istanza di sospensione; prevedere un compenso dignitoso ai giudici tributari anche per le sospensive, che oggi non sono pagate dal ministero dell'Economia;
- 3.** prevedere l'obbligo di motivare le ordinanze di sospensione, con la possibilità dell'eventuale appello in secondo grado, come peraltro previsto dalla Corte costituzionale con la sentenza 17 giugno 2010 n. 217;
- 4.** prevedere la possibilità di istituire apposite sezioni all'interno delle Commissioni tributarie competenti a decidere esclusivamente le sospensive in modo da ridurre i tempi delle decisioni; potranno far parte della sezione - sospensive i giudici di tutte le altre sezioni, che a turno dovranno essere nominati ogni due mesi;
- 5.** impedire all'agente della riscossione l'attivazione di qualsiasi procedura cautelare sino alla pronuncia del giudice tributario;

- 6.** prevedere la dilazione del pagamento anche prima dell'affidamento del carico della riscossione;
- 7.** ridurre sensibilmente l'aggio esattoriale, tenuto conto che nelle ipotesi sopraesposte non dovrà più essere redatta e notificata la relativa cartella esattoriale e inoltre l'aggio non deve essere totalmente a carico del contribuente; oltretutto, con la nuova normativa, l'agente della riscossione non dovrà più rischiare gli errori nelle notifiche e questo penalizza ulteriormente il diritto di difesa dei contribuenti, che sino a oggi hanno potuto eccepire la nullità o l'inesistenza delle notifiche delle cartelle esattoriali (come le notifiche per posta, Ctp di Lecce, sezione V, sentenza 29 dicembre 2010 n. 533/5/10); ad esempio, può capitare che un curatore fallimentare, oggi, si veda notificare una cartella che, in realtà, l'agente della riscossione avrebbe dovuto consegnare nelle mani del responsabile della società fallita (per altri errori di notifica, ultimamente, si citano Ctr Puglia, sezione VIII, sentenza 36/10; tribunale di Genova, sezione II, sentenza 3 dicembre 2010 n. 14212; tribunale di Roma, sentenza 9 dicembre 2010);
- 8.** rendere immediatamente esecutive le sentenze che condannano il Fisco a rimborsare, senza dover attendere, come oggi, il passaggio in giudicato della sentenza; ciò anche per il pagamento delle spese di giustizia;
- 9.** attribuire alle Commissioni tributarie tutte le controversie, nessuna esclusa, aventi a oggetto il controllo della legittimità dell'esecuzione;
- 10.** attribuire alle Commissioni tributarie la competenza a decidere anche in tema di risarcimenti danni per le errate e illegittime procedure di riscossione ed esecuzione (e non più lasciare la competenza al giudice ordinario);
- 11.** prevedere sempre un preventivo controllo giurisdizionale, come stabilito dagli articoli 615 e 617 del Codice di procedura civile, per evitare che cartelle pazze o errate possano danneggiare seriamente il contribuente, anche dal punto di vista dell'immagine soprattutto nei rapporti con le banche.

Nel frattempo, se non dovessero intervenire le necessarie e urgenti modifiche di cui sopra, è opportuno:

- che, in sede giudiziaria, i contribuenti sollevino eccezioni di incostituzionalità della norma con riferimento agli articoli 24, 41 e 76 della Costituzione;
- che il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria solleciti i giudici tributari a emettere immediatamente i decreti di sospensione ex articolo 47, comma 3, del Dlgs 546/1992, tenuto conto del mutato assetto legislativo, fortemente lesivo dei diritti di difesa;
- che il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria preveda la possibilità di istituire apposite sezioni all'interno delle Commissioni tributarie competenti a decidere esclusivamente le sospensive in modo da ridurre i tempi delle decisioni prima dei 120 giorni previsti dalla legge; potranno far parte della sezione - sospensive i giudici di tutte le altre sezioni, che a turno dovranno essere nominati ogni due mesi. Una volta decisa la sospensiva, la sezione dovrà rimettere il fascicolo alla competente sezione cui è stato assegnato per il merito.

In conclusione, se è importante combattere l'evasione fiscale è altrettanto importante non penalizzare fortemente i contribuenti con pagamenti di somme non certe né esigibili, sulle quali i giudici non si sono ancora pronunciati.

In definitiva, senza concessione agli evasori, è giunto il momento di mettere in cantiere anche una generale revisione dei meccanismi di riscossione, stabilendo precisi principi che tutelino meglio i contribuenti, anche per non pregiudicare seriamente lo sviluppo economico dell'Italia. Infatti, la natura paritaria del rapporto tra Stato e cittadino deve trovare la propria espressione naturale in primo luogo nella lettera della legge.

11 02 01



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

TRIBUTARIA  
*Def. Sbr*

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. Giovanni PAOLINI - Presidente - R.G.N. 4195/02
- Dott. Enrico ALTIERI - Consigliere - Cron. *ASIF*
- Dott. Simonetta SOTGIU - Rel. Consigliere - Rep.
- Dott. Camilla DI IASI - Consigliere - Ud. 12/05/06
- Dott. Achille MELONCELLI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

**15171-06**

sul ricorso proposto da:

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

*Indi.*

- ricorrente

e da

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;

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
CAMERA CIVILE  
N. *82517*

2006

1677

- ricorrente -



contro

Pi. Pa. Ca. , Pi. Za. , elettivamente domiciliati in ROMA VIA G. Ba. 1, presso lo studio dell'avvocato Zu. , rappresentati e difesi dall'avvocato An. Fl. , giusta delega in calce;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 106/00 della Commissione Tributaria Regionale di ANCONA, depositata il 11/12/00;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/05/06 dal Consigliere Dott. Simonetta SOTGIU;

udito per il ricorrente l'Avvocato Gu. , che ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

udito per il resistente l'Avvocato An. Fl. , che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Vincenzo NARDI, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

### Svolgimento del processo

A seguito di accertamento in rettifica nei confronti della Società Ca. Co. s.r.l., per omessa contabilizzazione di ricavi in £.690.000.000= veniva notificato dall'Ufficio II. DD. di Camerino ai soci

Pi. Pa. Ca. e Pi. Za. ,coniugi, avviso di accertamento per IRPEF ILOR riferito all'anno d'imposta 1993, pari a £.517.500.000= per Pi. Pa. Ca. e a £.172.500.000= per la Zamponi, oltre alla irrogazione di sanzioni.

La Commissione Tributaria Provinciale di Macerata ha accolto il ricorso dei contribuenti.

La Commissione Tributaria Regionale delle Marche ha parzialmente riformato, con sentenza 11 dicembre 2000, la sentenza di primo grado, affermando che le uniche prove circa la fondatezza della pretesa dell'Ufficio derivavano dalla rettifica dell'accertamento effettuata nei confronti della Società dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata emessa in data 11 gennaio 2000, che aveva ritenuto l'assenza di dati certi idonei a comprovare le pretese dell'Ufficio.

L'Amministrazione Finanziaria chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di cinque motivi.

Pi. Pa. Ca. e Pi. Za. resistono con controricorso.

### Motivi della decisione

Adducendo la violazione degli artt.112 c.p.c. , 21 del D.Lgs.546/92 e 6 D.Lgs.19.6.1997 n.218, oltre a vizio di

motivazione, l'Amministrazione ripropone l'eccezione, ribadita in sede d'appello ma non riesaminata dalla Commissione Regionale, della tardività del ricorso introduttivo, in quanto proposto oltre il termine perentorio di cui all'art.21 del D.Lgs.546/92. Ciò in relazione alla data di notifica dell'avviso di accertamento (15.9.98), il cui termine di decorrenza per l'impugnazione era stato interrotto dall'istanza di accertamento per adesione (21.10.98), che avrebbe dovuto comportare una sospensione del termine per novanta giorni, come previsto dall'art.6 del D.Lgs.218/97: essendo stato tuttavia in data 16.12.1998 formalizzato il mancato raggiungimento dell'accordo, con conseguente rinuncia dei contribuenti alla sospensione, il termine d'impugnazione aveva ricominciato a decorrere, secondo la ricorrente, da tale data, con scadenza all'11 gennaio 1999, scadenza non rispettata nella proposizione del ricorso introduttivo (4.2.1999).

Il motivo è infondato e deve essere rigettato.

Non può infatti inferirsi dalla chiusura del procedimento di adesione al concordato prima della decorrenza dei novanta giorni di cui all'art.6 del D.Lgs.218/97, la rinuncia dei contribuenti ad avvalersi della sospensione dei termini concessa a coloro che si avvalgono della procedura del concordato per adesione.

Costituisce infatti incontestato principio dell'ordinamento tributario (Cass.1325/75;2463/75;3881/75;3247/77) che non si



possa attribuire al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente d'essere tenuto al pagamento di un tributo contenuto in una procedura di accertamento- quale l'adesione- l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeatur, salvo che il rapporto tributario debba considerarsi estinto. Tale riconoscimento- e quindi una rinuncia implicita ad avvalersi dei diritti riconosciuti al contribuente- esula infatti da una procedura rigidamente ed inderogabilmente regolata dalla legge (cfr. Cass. 11222/2002), che non ammette che l'obbligazione tributaria sia viceversa regolata dalla volontà del contribuente, che rileva soltanto ove inequivocabilmente lo stesso contribuente abbia accettato il "quantum" debeatur, mentre la rinuncia all'"an debeatur", anche in termini di rinuncia ad avvalersi di un più ampio termine di impugnazione previsto per un dato tipo di rapporti tributari, deve essere espressa o risultare in termini assolutamente inequivoci.

Col secondo motivo, si adduce la violazione degli artt. 2909 cod. civ., 41 DPR 917 del 1986 e 39 comma 1° del DPR 600 del 1973, oltre a vizio di motivazione, la ricorrente censura la sentenza impugnata per avere motivato il proprio assunto "per relationem", con riferimento ad una sentenza di primo grado, tra l'altro non passata in giudicato, senza confutare, con propria autonoma valutazione, le censure proposte con i motivi gravame.

Col terzo motivo, si deduce la violazione degli artt.41 DPR 917/86 e 39 ,comma 11 del DPR 600773,oltrechè vizio di motivazione in ordine all'acritico recepimento della sentenza di riferimento,da cui derivata la contraddittoria affermazione,contenuta nella sentenza della Commissione Regionale della sussistenza di dati extra contabili, e tuttavia del riconoscimento, ai fini della rettifica, di una parte soltanto degli stessi. La stessa documentazione doveva essere adeguatamente valutata dalla Commissione regionale,essendo a base anche dell'accertamento,fondato su presunzioni gravi ,precise e concordanti, nei confronti dei soci, i quali dunque erano stati posti in grado di difendersi,vigendo per essi la presunzione di distribuzione di utili extra bilancio.

Col quarto motivo ,si adduce la violazione degli artt.112 c.p.c.,41 DPR 917/86 e 39 comma 1 DPR 600/73,oltre ad omessa motivazione in ordine al fatto che il maggior afflusso di ricchezza in capo alla società aveva determinato la percezione di utili extra bilancio da parte dei soci di società di capitali a ristretta base azionaria.

Col quinto motivo si adduce la violazione degli artt.112 c.p.c.,17,7,3,12 del D.Lgs.18 dicembre 1997 n.472,46 del DPR, 600/73,nonché difetto di motivazione in ordine alla mancata pronuncia della sentenza impugnata in ordine alla debenza delle sanzioni da parte dei contribuenti.

Tali motivi, che possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati nei limiti che saranno appresso precisati.

La Commissione Regionale, infatti, dopo avere esposto le vicende processuali, ed avere correttamente affermato che l'elemento della ristretta base azionaria non costituisce da solo un indice valido per accertare l'avvenuta percezione di utili presuntivamente non contabilizzati dalla società (Cass. 2390/2000; 2606/2000), non esamina i dati extracontabili in forza dei quali era stato operato l'accertamento, ma si limita ad affermare la inesistenza di prove certe circa la sussistenza di tali utili in base ad una sentenza di primo grado non passata in giudicato, riguardante l'accertamento IRPEG nei confronti della società, fondato sugli stessi dati ed elementi contestati, ai fini della presunta distribuzione di utili occulti, ai soci.

Premesso che, in tema di accertamento tributario nei confronti di più soggetti, il giudice non può legittimamente considerare certo un fatto contenuto in altra sentenza, emessa nei confronti di uno dei soggetti, per differente tipologia di tributo, senza prima verificare il passaggio in giudicato della stessa (cfr. Cass. 1412/97), nel caso di specie la Commissione Regionale ha motivato il proprio assunto esclusivamente "per relationem", richiamando gli elementi essenziali della pronuncia di primo grado, ma evitando di compiere un'autonoma valutazione dei dati extracontabili presenti nell'accertamento relativo ai soci - così come lo

erano in quello riferito alla società. Una tal motivazione non è legittima, in assenza di un vaglio, sia pure sintetico del provvedimento di primo grado, di modo che l'iter argomentativo desumibile anche dalla sentenza di riferimento appaia integrato da un autonomo esame degli elementi dedotti in causa e delle relative censure rivolte nei confronti della sentenza di primo grado. (Cass. SU 5612/98; 4485/2000; 9497/2000), derivando da ciò anche la necessità, se richiesta nei motivi di appello, di una rideterminazione delle sanzioni, ove l'accertamento sia anche parzialmente convalidato, sempre nel rispetto dell'art. 3 D.Lgs. 472/97 relativo all'applicazione del regime sanzionatorio più favorevole (Cass. 6823/99).

Tutto ciò tenendo presente che nella ipotesi in cui il giudizio avente ad oggetto il reddito di partecipazione di un socio sia stato separatamente instaurato e trattato rispetto al reddito accertato nei confronti della società (come nella specie), l'indipendenza dei due processi impone che la sentenza pronunciata nel giudizio concernente il reddito del socio, pur se legata ad un nesso di consequenzialità necessaria a quella inerente al ricorso proposto nei confronti della società, contenga tutti gli elementi essenziali in ordine ai motivi di fatto e di diritto della decisione (Cass. 11677/2002; 13990/20032), senza che possa ritenersi sufficiente un mero rinvio al contenuto della sentenza di primo grado; tuttavia, ove il giudice del

processo relativo all'accertamento nei confronti dei soci ritenga opportuno attendere ,proprio in funzione della connessione col separato giudizio relativo all'accertamento nei confronti della società, la decisione definitiva in ordine a tale differente giudizio,il quale costituisce tuttavia presupposto dell'accertamento nei confronti dei soci,in quanto indispensabile antecedente logico giuridico dello stesso, in forza dell'unico atto amministrativo dal quale entrambe le rettifiche promanano, potrà avvalersi della facoltà di sospendere il processo ,in attesa della definizione del contenzioso nei confronti della società.

L'accoglimento del secondo, terzo e quarto motivo di ricorso per quanto di ragione, comporta dunque,la cassazione della sentenza impugnata in ordine alle censure accolte, con rinvio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale delle Marche ,che liquiderà anche le spese relative al presente grado di giudizio.

PQM

La Corte rigetta il primo motivo di ricorso,accoglie per quanto di ragione gli altri motivi, cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Marche.

Roma,12 maggio 2006

IL RELATORE

IL CANCELLIERE C1

Antihella Frezza

IL PRESIDENTE

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

30 GIU. 2006

IL CANCELLIERE C1

Antihella Frezza