

Ordinanza del 21/10/2025 n. 27951 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Società a ristretta base azionaria - Legittimazione del socio

Massima:

Il regime di pregiudizialità nei giudizi tra l'accertamento del reddito percepito dalla società ed il reddito di partecipazione attribuito al socio di società di capitali avente ristretta base partecipativa viene meno nel caso in cui l'accertamento nei confronti della società divenga definitivo, non perché giudizialmente ritenuto fondato nel merito, bensì a causa dell'omessa impugnazione dell'atto impositivo o di vizi procedurali dell'impugnativa proposta dalla società; in tali casi il socio può contestare, con riferimento al reddito di partecipazione a lui attribuito, non solo la mancata distribuzione in suo favore degli utili conseguiti dalla società, ma anche la stessa percezione di redditi distribuibili da parte della società.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate, in data 12 dicembre 2017, notificava a A.A., B.B., C.C., D.D. tutti eredi di E.E., socio unico della Silimpianti Srl, poi dichiarata fallita, avviso di accertamento con il quale - a seguito di precedente atto impositivo, notificato al curatore e divenuto definitivo per mancata opposizione, con il quale aveva accertato in capo alla società maggiori utili extra-contabili - attribuiva al dante causa, per l'anno 2010, un maggior reddito di capitale in virtù della presunzione di distribuzione degli utili societari in società a ristretta base.

2. Gli eredi di E.E. impugnavano innanzi alla C.t.p. di Milano entrambi gli atti impositivi, quello societario e quello personale relativo ai redditi del dante causa.

La C.t.p. accoglieva il ricorso.

La C.t.r., invece, riteneva che gli eredi del socio fossero legittimati solo ad impugnare l'atto impositivo personale ma non quello societario; che, inoltre, per l'atto impositivo societario la legittimazione passiva spettasse alla Direzione provinciale di Lecco (e non quella di Monza e

della Brianza). Quanto, invece, all'avviso personale riteneva legittima la pretesa fiscale nella minor misura di Euro 26.070,00, pari alla somma emergente dagli accrediti sul conto postale dei coniugi (Omissis).

Avverso detta sentenza l'Agenzia propone ricorso principale e gli eredi del contribuente si difendono a mezzo controricorso e propongono, a propria volta, ricorso incidentale;

inoltre, hanno depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 61 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dell' art. 132 cod. proc. civ. e dell' art. 118 disp. att. cod. proc. civ.

Censura la sentenza impugnata per manifesta contraddittorietà laddove, per un verso, ha affermato che gli elementi di prova addotti dall'Ufficio erano sufficienti e che, a fronte dei medesimi, gli appellati avevano portato solo una loro contabilità non supportata da idonea documentazione e, per altro verso, ha annullato quasi interamente il recupero fiscale rideterminando gli utili extracontabili da Euro 616.171,00 ad Euro 26.070,00.

2. Con l'unico motivo del ricorso incidentale gli eredi del contribuente denunciano, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell' art. 100 cod. proc. civ.

Censurano la sentenza impugnata per aver negato la loro legittimazione ad impugnare l'avviso societario "e la conseguenziale legittimazione passiva dell'Agenzia delle entrate di Monza".

Evidenziano, in primo luogo, che ogni atto dell'Amministrazione finanziaria deve essere motivato e che, se la motivazione di un avviso di accertamento fa riferimento ad un altro, quest'ultimo deve essere necessariamente allegato; che, infatti, in applicazione di detto principio la Direzione Provinciale di Monza aveva notificato loro l'avviso di accertamento societario unitamente a quello personale. Per l'effetto deducono che negare loro la legittimazione attiva ad impugnare l'atto presupposto li privava di uno strumento giuridico per contrastare la potestà impositiva. Aggiungono che il loro dante causa era deceduto il 13 febbraio 2014 e che sino a tale data non gli era stato notificato alcun atto impositivo; che la società era stata dichiarata fallita il 9 giugno 2015 che correttamente la C.t.p. aveva rilevato che l'avviso societario era stato notificato al curatore della società quando il proprio dante causa era già deceduto e che, pertanto, il medesimo avrebbe dovuto essere necessariamente notificato anche agli eredi; che l'inerzia del curatore non impediva l'impugnazione ad opera degli altri soggetti interessati. Deducono, ancora, che, per l'effetto delle esposte considerazioni il solo soggetto legittimato a contraddire era la Direzione Provinciale di Monza e Brianza.

3. Il ricorso principale è fondato, dovendosi rigettare l'eccezione di inammissibilità sollevata dai contribuenti.

3.1. Come chiarito dalle Sezioni Unite della Corte, la riformulazione dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito in legge 7 agosto 2012, n. 134 , deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall' art. 12 delle preleggi, nel senso che è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile"; è esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione. (Cass. Sez. U. 07/04/2014, nn. 8053 e 8054).

3.2. La sentenza impugnata incorre nel vizio denunciato aparendo apodittica e priva di reale contenuto giuridico. In particolare, la sentenza, occupandosi dell'accertamento emesso nei confronti della società, per un verso ha ritenuto che gli "elementi probanti forniti dall'Ufficio" fossero sufficienti per affermare che non vi fosse stata "inerzia istruttoria" e che a fronte di questi ultimi la stessa parte appellata aveva portato una propria contabilità non supportata da idonea documentazione ma solo da presunzioni basate su valori medi "e non calate nella singola realtà"; per altro verso, ha ritenuto, senza fornire spiegazione alcuna, e con statuizione in evidente contraddizione con quella precedente di ridurre gli utili extra-contabili accertati a quanto i contribuenti erano "eventualmente" disposti ad ammettere. Resta, pertanto, non palesata la ratio decidenti sottesa al decisum.

4. Il ricorso incidentale è fondato nei termini che di seguito si esporranno.

4.1. In primo luogo, va rilevato che sebbene il motivo sia articolato intorno alla questione della legittimazione attiva ad impugnare l'avviso societario, nella sostanza - e tanto emerge chiaramente dalla esposizione della censura - i ricorrenti si dolgono del fatto che sia stato negato loro di poter contestare l'atto impositivo societario quale presupposto di quello personale.

Quanto alla legittimazione attiva deve ribadirsi che i soci - e di conseguenza gli eredi dei soci - non hanno legittimazione ad impugnare l'atto impositivo emesso nei confronti della società in quanto quest'ultima è soggetto giuridico autonomo.

Deve escludersi, per altro, che la legittimazione possa discendere dal solo fatto che i ricorrenti siano stati destinatari della notifica dell'atto impositivo societario. In disparte il rilievo che loro stessi hanno ben colto che la notificazione dell'atto impositivo societario era funzionale a rendere edotto il socio della pretesa avanzata nell'atto impositivo personale, va ribadito che persona fisica alla quale è stato notificato un atto impositivo, che non reca nessuna pretesa tributaria (neppure in via solidale o sanzionatoria) nei suoi confronti essendo intestato e diretto esclusivamente nei riguardi di una società, non è legittimata ad impugnarlo in proprio, neanche al fine di negare di possedere la qualità ed il potere rappresentativo in ragione dei quali gli è stata indirizzata la notifica dello stesso atto. (Cass. 14/05/2025, n. 12864).

4.2. È ben vero che l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati costituisce il presupposto necessario per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi giacché, in mancanza, non sussiste la prova dello stesso fatto costitutivo della pretesa tributaria, con l'effetto che deve essere dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari in capo al socio, quando non sia stata preventivamente accertata la posizione della società di capitali, evidenziando in capo alla stessa un maggior reddito non dichiarato (Cass. 27/12/2024, n. 34549 , Cass. 20/12/2021 n. 40844).

4.1. Questa Corte, tuttavia, ha precisato che il regime di pregiudizialità nei giudizi tra l'accertamento del reddito percepito dalla società ed il reddito di partecipazione attribuito al socio di società di capitali avente ristretta base partecipativa viene meno nel caso in cui l'accertamento nei confronti della società divenga definitivo, non perché giudizialmente ritenuto fondato nel merito, bensì a causa dell'omessa impugnazione dell'atto impositivo o di vizi procedurali dell'impugnativa proposta dalla società;

in tali casi il socio può contestare, con riferimento al reddito di partecipazione a lui attribuito, non solo la mancata distribuzione in suo favore degli utili conseguiti dalla società, ma anche la stessa percezione di redditi distribuibili da parte della società (Cass. 06/03/2025, n. 6001).

4.2. La questione, quindi, va posta non con riferimento alla legittimazione dei soci ad impugnare l'avviso societario che è certamente da escludersi, ma con riferimento alla possibilità per i primi di contestare, nel giudizio avente ad oggetto l'accertamento personale, la sussistenza del maggior reddito in capo alla società.

4.3. La C.t.r., pertanto, se pure ha correttamente escluso che i soci fossero legittimati ad impugnare l'avviso societario, ha errato nel ritenere che le eventuali eccezioni relative alla determinazione degli imponibili effettuate con quest'ultimo non potessero essere fatte valere dai soci nel giudizio avente ad oggetto l'accertamento personale sebbene l'atto presupposto fosse divenuto definitivo per mancata impugnazione.

4.4. Il motivo è fondato anche laddove censura la sentenza impugnata con riferimento alla legittimazione passiva dell'una piuttosto che dell'altra Direzione Provinciale in ragione del fatto che l'atto impositivo societario e quello personale erano stati emessi da Direzioni Provinciali diverse.

Questa Corte, infatti, ha chiarito che in tema di contenzioso tributario, tutti gli uffici periferici dell'Agenzia delle entrate hanno la capacità di stare in giudizio, in via concorrente ed alternativa al direttore, e si configurano quali suoi organi, che ne hanno la rappresentanza, sicché, in caso di evocazione e costituzione in giudizio di un ufficio territoriale diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, non è necessario disporre la rinnovazione della notifica, poiché tutto ciò che riguarda l'articolazione organizzativa interna dell'Agenzia fiscale è processualmente irrilevante, dovendo l'attività difensiva essere riferita all'Agenzia fiscale quale persona giuridica di diritto pubblico e non al singolo ufficio periferico. (Cass. 04/10/2016, n. 19828).

4.5. La C.t.r., pertanto, ha errato nell'affermare che le eventuali eccezioni relative all'avviso societario avrebbero dovuto essere sollevate nei confronti della Direzione Provinciale di Monza.

5. Ne consegue, in accoglimento del ricorso principale e del ricorso incidentale, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale e, nei limiti di cui in motivazione, quello incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 settembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 21 ottobre 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza