



35774/22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

- Dott. ANTONIO
FRANCESCO ESPOSITO - Presidente -
- Dott. PAOLA VELLA - Consigliere -
- Dott. MARIA ENZA LA TORRE - Consigliere -
- Dott. ANTONIO MONDINI - Consigliere -
- Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI - Rel. Consigliere -

TRIBUTI ALTRI

Ud. 08/11/2022 - CC

R.G.N. 18103/2021
R.G.N. 18107/2021
R.G.N. 18120/2021
R.G.N. 18126/2021

Rep.
con 35774

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 18103-2021 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) (omissis) elettivamente domiciliato in (omissis)
, presso lo studio dell'avvocato (omissis)
rappresentato e difeso dall'avvocato I (omissis) ;

- *contro ricorrente* -

sul ricorso 18107-2021 proposto da:

9966
22

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) (omissis) nella qualità di erede di (omissis) (omissis)
elettivamente domiciliata in I (omissis) presso lo studio
dell'avvocato I (omissis) , rappresentata e difesa
dall'avvocato I (omissis) ;

- *controricorrente* -

sul ricorso 18120-2021 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) (omissis) nella qualità di erede di (omissis)
(omissis) elettivamente domiciliato in (omissis)
presso lo studio dell'avvocato (omissis)
rappresentato e difeso dall'avvocato I (omissis)

- *controricorrente* -

nonchè contro

- *intimati* -

sul ricorso 18126-2021 proposto da:



AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

(omissis) (omissis) nella qualità di erede di (omissis) (omissis) elettivamente domiciliato in (omissis) presso lo studio dell'avvocato (omissis) , rappresentato e difeso dall'avvocato I (omissis) ;

- controricorrente -

avverso le sentenze n. 3027/14/2020, 3024/14/2020, 3019/14/2020, 3020/14/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della SICILIA, depositate il 09/06/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'08/11/2022 dal Consigliere Relatore Dott. LORENZO DELLI PRISCOLI.

Rilevato che:

(omissis) , (omissis) nella sua qualità di legale rappresentante e socio della " (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) ricorreva avverso un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato, per l'anno 2006, maggiori componenti positivi di reddito pari ad euro 192.668,00 da imputare alla società e rettificato il reddito di partecipazione di ciascuno dei soci da euro 35.457,00 ad euro 131.801,00;

la Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, con sentenza n. 35/01/2013 depositata il 14 gennaio 2013



accoglieva il ricorso della parte contribuente rilevando che il reddito di partecipazione accertato conseguiva al maggior reddito della predetta società contestato con un avviso di accertamento annullato dalla sentenza n. 538/01/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento depositata il 10 novembre 2011: quest'ultima sentenza è stata successivamente impugnata ma la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 4207/9/2017, depositata il 25 ottobre 2017, ha dichiarato inammissibile l'appello e a seguito della mancata impugnazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale è passato in giudicato l'annullamento dell'accertamento effettuato nei confronti della società di persone;

la Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 3027/14/2020 depositata il 9 giugno 2020, respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che il valido accertamento del maggior reddito conseguito dalla società di persone costituisce effettivamente un presupposto imprescindibile della presunzione di distribuzione di tale maggior reddito ai soci, di cui l'accertamento notificato ai soci a titolo personale non indichi alcun ulteriore fondamento e poiché, nel caso di specie, l'accertamento effettuato nei confronti della società è stato definitivamente annullato, ne deriva che pure l'accertamento relativo al maggior reddito di partecipazione percepito dal socio deve essere annullato.

Avverso la suddetta sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un motivo di ricorso mentre la parte contribuente si costituisce con controricorso e in prossimità dell'udienza deposita memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. risulta regolarmente costituito il contraddittorio; con



ordinanza interlocutoria n. 26780 del 2022 questa Corte rinviava a nuovo ruolo per consentire la trattazione congiunta del presente procedimento (R.G. n. 18103 del 2021) con quelli contrassegnati da R.G. n. 18107 del 2021, n. 18120 del 2021, n. 18126 del 2021, tutti relativi ad avvisi di accertamento a carico di soci della stessa società " (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) in prossimità dell'udienza la parte controricorrente depositava memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

(omissis) (omissis) nella sua qualità di erede di (omissis) (omissis) legale rappresentante e socio della (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) ricorreva avverso un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato, per l'anno 2006, maggiori componenti positivi di reddito pari ad euro 192.668,00 da imputare alla società e rettificato il reddito di partecipazione di ciascuno dei soci da euro 35.457,00 ad euro 131.801,00;

la Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, con sentenza n. 38/01/2013 depositata il 14 gennaio 2013 accoglieva il ricorso della parte contribuente rilevando che il reddito di partecipazione accertato conseguiva al maggior reddito della predetta società contestato con un avviso di accertamento annullato dalla sentenza n. 538/01/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento depositata il 10 novembre 2011: quest'ultima sentenza è stata successivamente impugnata ma la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 4207/9/2017, depositata il 25 ottobre 2017, ha dichiarato inammissibile l'appello e a seguito della mancata impugnazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale è passato in



giudicato l'annullamento dell'accertamento effettuato nei confronti della società di persone;

la Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 3024/14/2020 depositata il 9 giugno 2020, respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che il valido accertamento del maggior reddito conseguito dalla società di persone costituisce effettivamente un presupposto imprescindibile della presunzione di distribuzione di tale maggior reddito ai soci, di cui l'accertamento notificato ai soci a titolo personale non indichi alcun ulteriore fondamento e poiché, nel caso di specie, l'accertamento effettuato nei confronti della società è stato definitivamente annullato, ne deriva che pure l'accertamento relativo al maggior reddito di partecipazione percepito dal socio deve essere annullato.

Avverso la suddetta sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un motivo di ricorso mentre la parte contribuente si costituisce con controricorso e in prossimità dell'udienza deposita memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. risulta regolarmente costituito il contraddittorio; con ordinanza interlocutoria n. 26781 del 2022 questa Corte rinviava a nuovo ruolo per consentire la trattazione congiunta del presente procedimento (R.G. n. 18107 del 2021) con quelli contrassegnati da R.G. n. 18103 del 2021, n. 18120 del 2021, n. 18126 del 2021, tutti relativi ad avvisi di accertamento a carico di soci della stessa società " (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) in prossimità dell'udienza la parte controricorrente depositava memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

(omissis) { (omissis) nella sua qualità di erede di (omissis) (omissis) legale rappresentante e socio della "Nuova FC

Costruzioni s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis)
ricorreva avverso un avviso di accertamento con il quale
l'Agenzia delle entrate aveva determinato, per l'anno 2006,
maggiori componenti positivi di reddito pari ad euro
192.668,00 da imputare alla società e rettificato il reddito di
partecipazione di ciascuno dei soci da euro 35.457,00 ad euro
131.801,00;

la Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, con
sentenza n. 37/01/2013 depositata il 14 gennaio 2013
accoglieva il ricorso della parte contribuente rilevando che il
reddito di partecipazione accertato conseguiva al maggior
reddito della predetta società contestato con un avviso di
accertamento annullato dalla sentenza n. 538/01/2011 della
Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento depositata il
10 novembre 2011: quest'ultima sentenza è stata
successivamente impugnata ma la Commissione Tributaria
Regionale della Sicilia, con sentenza n. 4207/9/2017,
depositata il 25 ottobre 2017, ha dichiarato inammissibile
l'appello e a seguito della mancata impugnazione della
sentenza della Commissione Tributaria Regionale è passato in
giudicato l'annullamento dell'accertamento effettuato nei
confronti della società di persone;

la Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n.
3019/14/2020 depositata il 9 giugno 2020, respingeva l'appello
dell'Agenzia delle entrate affermando che il valido
accertamento del maggior reddito conseguito dalla società di
persone costituisce effettivamente un presupposto
imprescindibile della presunzione di distribuzione di tale
maggior reddito ai soci, di cui l'accertamento notificato ai soci
a titolo personale non indichi alcun ulteriore fondamento e
poiché, nel caso di specie, l'accertamento effettuato nei



confronti della società è stato definitivamente annullato, ne deriva che pure l'accertamento relativo al maggior reddito di partecipazione percepito dal socio deve essere annullato.

Avverso la suddetta sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un motivo di ricorso mentre la parte contribuente si costituisce con controricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. risulta regolarmente costituito il contraddittorio; la discussione del presente procedimento (R.G. n. 18120 del 2021) veniva fissata nella presente udienza per permetterne la trattazione unitamente a quelli contrassegnati da R.G. n. 18103 del 2021, n. 18107 del 2021, n. 18126 del 2021, tutti relativi ad avvisi di accertamento a carico di soci della stessa società "(omissis)", s.n.c. di (omissis), (omissis) e (omissis), (omissis) in prossimità dell'udienza la parte controricorrente depositava memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

(omissis) (omissis) nella sua qualità di erede di (omissis) (omissis) legale rappresentante e socio della "(omissis)" s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis)

ricorreva avverso un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva determinato, per l'anno 2006, maggiori componenti positivi di reddito pari ad euro 192.668,00 da imputare alla società e rettificato il reddito di partecipazione di ciascuno dei soci da euro 35.457,00 ad euro 131.801,00;

la Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento, con sentenza n. 36/01/2013 depositata il 14 gennaio 2013 accoglieva il ricorso della parte contribuente rilevando che il reddito di partecipazione accertato conseguiva al maggior reddito della predetta società contestato con un avviso di accertamento annullato dalla sentenza n. 538/01/2011 della



Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento depositata il 10 novembre 2011: quest'ultima sentenza è stata successivamente impugnata ma la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, con sentenza n. 4207/9/2017, depositata il 25 ottobre 2017, ha dichiarato inammissibile l'appello e a seguito della mancata impugnazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale è passato in giudicato l'annullamento dell'accertamento effettuato nei confronti della società di persone;

la Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 3020/14/2020 depositata il 9 giugno 2020, respingeva l'appello dell'Agenzia delle entrate affermando che il valido accertamento del maggior reddito conseguito dalla società di persone costituisce effettivamente un presupposto imprescindibile della presunzione di distribuzione di tale maggior reddito ai soci, di cui l'accertamento notificato ai soci a titolo personale non indichi alcun ulteriore fondamento e poiché, nel caso di specie, l'accertamento effettuato nei confronti della società è stato definitivamente annullato, ne deriva che pure l'accertamento relativo al maggior reddito di partecipazione percepito dal socio deve essere annullato.

Avverso la suddetta sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate affidato ad un motivo di ricorso mentre la parte contribuente si costituisce con controricorso e in prossimità dell'udienza deposita memoria insistendo per il rigetto del ricorso.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi dell'art. 380 bis cod. proc. risulta regolarmente costituito il contraddittorio; con ordinanza interlocutoria n. 26783 del 2022 questa Corte rinviava a nuovo ruolo per consentire la trattazione congiunta del presente procedimento (R.G. n. 18126 del 2021) con quelli contrassegnati da R.G. n. 18103 del 2021, n. 18107 del 2021, n.

18120 del 2021, tutti relativi ad avvisi di accertamento a carico di soci della stessa società ' (omissis) s.n.c. di (omissis) (omissis) e (omissis) (omissis) in prossimità dell'udienza la parte controricorrente depositava memoria insistendo per il rigetto del ricorso. **Considerato che:**

con l'unico motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 cod. civ. e dell'art. 5 del T.U.I.R. (d.P.R. n. 917 del 1986) in quanto dall'annullamento con sentenza passata in giudicato dell'avviso di accertamento nei confronti della società non discende automaticamente la caducazione di quello nei confronti dei soci tutte le volte in cui l'avviso di accertamento nei confronti della società non venga annullato per ragioni afferenti il merito della ripresa tributaria ma per ragioni formali.

Occorre innanzitutto considerare che, secondo questa Corte (Cass. n. 6073 del 2022), 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, la violazione del litisconsorzio necessario tra società e soci determina la rimessione della causa al primo giudice che, tuttavia, non è necessaria ove in sede di legittimità possa disporsi la ricomposizione del contraddittorio mediante la riunione; ciò si verifica quando, oltre a sussistere la 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, la complessiva fattispecie sia caratterizzata da: identità oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi; 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; simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici.

Orbene, nel caso di specie è evidente che la trattazione separata dei procedimenti nella fase di merito ha leso il litisconsorzio necessario tra società e soci e ricorrono le suddette condizioni che consentono che in questa sede di legittimità possa disporsi la ricomposizione del contraddittorio mediante la riunione. Infatti, oltre a sussistere la piena consapevolezza di ciascuna parte processuale circa l'esistenza e il contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse in ragione dell'identità del difensore in tutti i diversi procedimenti (R.G. n. 18103 del 2021, R.G. n. 18107 del 2021, n. 18120 del 2021, n. 18126 del 2021), la complessiva fattispecie è caratterizzata da: identità oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi (i soci ritengono che i rispettivi avvisi di accertamento siano illegittimi in quanto sarebbe illegittimo l'avviso di accertamento a carico della società); 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 (in quanto gli avvisi di accertamento a carico dei soci prendono le mosse da quello a carico della società e considerano che i guadagni della società non contabilizzati siano stati integralmente trasferiti ai soci in proporzione alle rispettive quote) e, quindi, identità di difese (svolte in maniera identica dallo stesso difensore); simultanea trattazione dei processi innanzi agli stessi giudici del merito e



identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici (non solo è identico il Collegio ma anche il giudice relatore ed estensore è sempre lo stesso che ha redatto, *mutatis mutandis*, tutti provvedimenti identici, con sentenze depositate tutte lo stesso giorno, ossia il 9 giugno 2020).

I sopra menzionati procedimenti (R.G. n. 18103 del 2021, R.G. n. 18107 del 2021, n. 18120 del 2021, n. 18126 del 2021), dunque, vanno riuniti e può conseguentemente affrontarsi il predetto motivo di impugnazione, comune a tutti i procedimenti.

Il motivo di impugnazione è fondato.

Secondo questa Corte, infatti:

in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la validità dell'avviso in ordine a ricavi non contabilizzati, emesso a carico di società di capitali a ristretta base partecipativa, costituisce presupposto indefettibile per legittimare la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, con la conseguenza che l'annullamento dello stesso con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, avendo carattere pregiudicante, determina l'illegittimità dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari; tale carattere pregiudicante non si rinviene, invece, nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (nella specie per inesistenza della notifica e per errata intestazione dell'avviso), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale (Cass. n. 752 del 2021);

in tema di contenzioso tributario la sentenza, passata in giudicato, di annullamento dell'atto impositivo nei confronti di società a ristretta base sociale, se fondata su motivi di rito (nella

specie: l'estinzione della società), non fa stato nei confronti dei soci, mancando un accertamento inconfutabile sull'inesistenza dei ricavi non contabilizzati e della relativa pretesa fiscale (Cass. n. 10723 del 2021; Cass. n. 23802 del 2022).

Nel caso di specie le sentenze impugnate della Commissione Tributaria Regionale non si sono attenute ai suddetti principi laddove hanno erroneamente ritenuto che l'accertamento del maggior reddito conseguito dalla società di persone in questione costituisca il presupposto imprescindibile della presunzione di distribuzione di tale maggior reddito ai soci a prescindere dal motivo in ragione del quale si è proceduto all'annullamento dell'avviso di accertamento nei confronti della società: nella specie invece tale annullamento, come si ricava dalla lettura della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 4207/2017, depositata il 25 ottobre 2017, riportata integralmente nel ricorso dell'Agenzia delle entrate nel rispetto del principio di autosufficienza, è stato determinato da un motivo di rito e in particolare per un difetto di sottoscrizione in quanto la sentenza n. 538/01/2011 della Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento depositata il 10 novembre 2011 aveva annullato l'avviso per difetto di legittimazione del funzionario sottoscrittore e la predetta sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 4207/2017, depositata il 25 ottobre 2017, ha dichiarato inammissibile l'appello dell'Agenzia delle entrate cosicché si è formato un giudicato meramente formale e non sostanziale, difettando una pronuncia che revocasse in dubbio nella sostanza l'accertamento sulla pretesa erariale.

Pertanto, il ricorso dell'Agenzia delle entrate va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

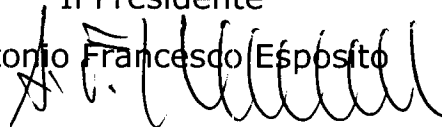
P.Q.M.

riunisce al presente procedimento R.G. n. 18103 del 2021 i procedimenti R.G. n. 18107 del 2021, R.G. n. 18120 del 2021 e R.G. n. 18126 del 2021; accoglie i corrispondenti ricorsi dell'Agencia delle entrate, cassa le sentenze impugnate e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso nella camera di consiglio dell'8 novembre 2022.

Il Presidente

Antonio Francesco Esposito



DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, **06 DIC 2022**
IL CANCELLIERE ESPERTO
Margherita Occhipinti

