

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 1° luglio 2024, n. 18038

Svolgimento del processo

A.A. propose ricorso avverso gli avvisi con cui l'Agenzia delle entrate aveva accertato, per gli anni di imposta 2009 e 2010, ai fini dell'IRPEF e in virtù della presunzione di distribuzione di utili extracontabili, maggiori redditi da partecipazione a seguito di avviso di accertamento emesso nei confronti della Mo.ve. Srl partecipata dalla contribuente.

La Commissione tributaria provinciale accolse, previa riunione, i ricorsi ma la decisione, appellata dall'Agenzia delle entrate, è stata integralmente riformata dalla Commissione tributaria regionale della Puglia, con la sentenza indicata in epigrafe.

Il Giudice di appello ha ribadito la legittimità della presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili, ritenendo privi di valenza probatoria gli estratti conto bancari prodotti dalla contribuente.

Avverso la sentenza A.A. ha proposto ricorso, sulla base di tre motivi, cui ha resistito con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Il ricorso è stato avviato alla trattazione in camera di consiglio.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa che trova la propria fonte giuridica negli artt.47 e 48 ... nonché nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Si censura, nella sostanza, la sentenza impugnata per avere ritenuto legittima la pretesa tributaria e per non avere annullato gli atti impositivi che, siccome privi di motivazione, erano lesivi del diritto del contraddittorio e della difesa. Secondo la prospettazione difensiva tale lesione si era concretizzata nella circostanza che l'avviso a lei notificato recava solo il numero del diverso avviso emesso a carico della Società, e gli utili ricostruiti nei periodi di imposta. Ribadiva la ricorrente la totale ignoranza dell'avviso di rettifica emesso ai danni della Società in una data (l'anno 2013) nella quale ella aveva già dismesso, sin dal 2010, la propria partecipazione sociale.

2. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 5 cod. proc. civ., che la C.T.R. avrebbe omissso l'esame della mancata notificazione alla contribuente dell'atto di accertamento a carico della società e del fatto della mancata allegazione e riproduzione negli atti impositivi a lei diretti, dell'avviso di accertamento notificato alla società.

3. Con il terzo motivo, infine, si deduce la violazione dell'art. 53 della Costituzione in quanto la C.T.R. avrebbe dovuto, in ossequio a tale norma annullare gli atti impositivi perché diretti in modo automatico, senza alcuna giustificazione, a imporre una tassazione.

4. Il primo motivo è fondato con assorbimento dei restanti. Premesso che, pur facendo riferimento alla violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, la ricorrente con il primo mezzo ha sostanzialmente denunciato l'illegittimità dell'avviso di



accertamento perché privo della necessaria motivazione, va osservato che, di recente, questa Corte ha inaugurato un orientamento che il Collegio condivide. Si è, infatti, statuito con ordinanza n. 4239 del 10/02/2022 che "in tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando "per relationem" alla motivazione dell'avviso di accertamento notificato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali".

4.1. Va escluso, sulla base dei documenti allegati al ricorso, che gli avvisi d'accertamento notificati alla contribuente contenessero i passaggi essenziali dell'atto impositivo notificato alla società in quanto essi indicavano il solo numero degli avvisi di accertamento emessi a carico della società, né il mero accenno alle voci di maggior imponibile accertato in capo alla società sopperisce al procedimento logico-motivazionale su cui regge l'avviso di accertamento che ha attinto la compagine sociale. Va, in proposito, rammentato che questa Corte ha affermato che in materia di accertamento tributario di un maggior reddito nei confronti di una società di capitali, organizzata nella forma della società a responsabilità limitata ed avente ristretta base partecipativa, e di accertamento consequenziale nei confronti dei soci, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi notificati ai soci è soddisfatto anche mediante rinvio per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, anche se solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex art. 2476 cod. civ., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass., 2/10/2020, n. 21126; cfr. anche 28/11/2014, n. 25296; 4/06/2018, 14275; 18/02/2020, n. 3980, queste ultime richiamano il diritto di controllo della documentazione sociale da parte dei soci, previsto dall'art. 2261 cod. civ.). Questo condivisibile orientamento incontra, come rilevato da Cass. n. 4239/2022 cit., il limite della persistente posizione di socio, facente capo al partecipante alla ristretta compagine sociale, e dunque al facile accesso alla conoscenza e comunque alla conoscibilità degli atti che attingono la società.

Nel caso di specie, invece, la ricorrente, ancora socia nell'anno d'imposta sottoposto a verifica fiscale, nello spazio temporale tra tale annualità e quella in cui l'Amministrazione finanziaria ha dato corso all'attività accertativa nei riguardi della compagine sociale, e successivamente nei suoi confronti, aveva ceduto la sua partecipazione sociale.

Se è indiscutibile che astrattamente può rispondere anch'ella della presunta distribuzione degli utili extracontabili accertati in via definitiva in capo alla società, è tutt'altro che scontato che, ceduta la propria partecipazione sociale ed uscita da quella compagine sociale, ella sia stata ancora in condizione di accedere alla documentazione della società, e, prima ancora, abbia potuto conoscere dell'attività di verifica cui la società medesima è stata sottoposta. Per conseguenza ci si deve chiedere se quella giurisprudenza di legittimità, afferente il socio della società a ristretta base partecipativa, possa adagiarsi anche all'ipotesi del socio già receduto dalla società. Oppure, al contrario, se la prescrizione degli artt. 7 della L. 212 del 2000 e 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, debba trovare piena applicazione, con l'effetto della nullità dell'avviso di accertamento indirizzato al socio receduto, motivato mediante rinvio all'atto impositivo precedentemente notificato



alla società, senza allegazione o riproduzione dei suoi contenuti essenziali nell'atto impositivo che attinge il socio.

Questo Collegio, in adesione al citato precedente, ritiene corretta la seconda interpretazione. Se, infatti, è corretta l'interpretazione che riconosce in capo al socio la conoscibilità degli atti indirizzati alla società, anche per la peculiare ristrettezza della compagine sociale, non può certo affermarsi che il socio receduto abbia accesso agli atti e alla documentazione sociale, così come prevede l'art. 2261 e l'art. 2320 cod. civ. per le società di persone, oppure l'art. 2476, secondo comma, cod. civ., per le società a responsabilità limitata. Ci si troverebbe in altri termini di fronte ad un soggetto che, ricevuta notificazione di un avviso d'accertamento con il quale gli si ridetermina il reddito da partecipazione in una società, di cui non è più socio, ma relativamente ad una annualità in cui tale era, deve apprestare nei successivi sessanta giorni la propria difesa (o anche solo valutare se ciò convenga), senza alcuna garanzia di accesso alla documentazione notificata alla società, cui per relationem fa rinvio l'atto impositivo ricevuto.

4.2 Conseguentemente l'avviso di accertamento notificato alla contribuente, che ai fini della motivazione ha fatto rinvio all'avviso di accertamento indirizzato alla società, doveva essere corroborato dalla allegazione della documentazione citata, o dalla riproduzione dei suoi contenuti essenziali.

Il giudice regionale, al contrario ritenendo irrilevante e non compromesso il diritto di difesa del contribuente, non si è attenuto a tale principio, in contraddizione con le regole di garanzia che presidiano la motivazione dell'atto impositivo. Il motivo trova dunque accoglimento, dovendosi ribadire il principio di diritto: "in tema di accertamento nei confronti del socio di società a ristretta partecipazione sociale, ove tra l'anno d'imposta sottoposto ad accertamento ed il momento della notificazione alla società dell'atto impositivo il socio sia receduto dalla compagine sociale, è nullo l'avviso di accertamento a lui notificato per i maggiori redditi di capitale presuntivamente distribuiti, quando esso, rinviando per relationem alla motivazione dell'avviso di accertamento indirizzato alla società, manchi dell'allegazione della documentazione citata o della riproduzione dei suoi contenuti essenziali".

5. La sentenza va, dunque, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può decidersi nel merito con l'accoglimento del ricorso introduttivo proposto dalla contribuente.

6. Le spese dei gradi di merito, atteso il recente formarsi del diverso orientamento giurisprudenziale, vanno integralmente compensate tra le parti mentre quelle del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

In accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo proposto dalla contribuente.

Compensa integralmente tra le parti le spese dei gradi di merito e condanna l'Agenzia delle entrate alla refusione in favore della ricorrente delle spese processuali che liquida in complessivi Euro 4.100, 00 oltre Euro 200 per esborsi, rimborso forfetario nella misura di legge e accessori di legge.

