

CORTE DI CASSAZIONE  
Sentenza 22 marzo 2024, n. 7756

## FATTI DI CAUSA

1. L'Agencia delle Entrate notificava alla cittadina romana AM l'avviso di accertamento n., mediante il quale sottoponeva a tassazione ai fini Irpef il maggior reddito di partecipazione ritenuto conseguito quale socio indiretto della AAA Srl, controllata dalla AAA International partecipata dalla contribuente, con riferimento agli anni dal 2008 al 2010.
2. La contribuente impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, proponendo plurime censure. La CTP rigettava il ricorso.
3. Avverso la decisione dei giudici di primo grado spiegava appello la contribuente, riproponendo le proprie censure e domandando annullarsi l'atto impugnato anche perché l'avviso di accertamento pregiudicante, emesso nei confronti della società AAA Italia Srl, era stato annullato dalla CTR del Lazio con sent. n. 3835 del 2015, ed evidenziando la violazione del contraddittorio endoprocedimentale. Il giudice del gravame, osservato tra l'altro che la decisione della CTR la quale ha annullato l'accertamento pregiudicante emesso nei confronti della società non risultava essere passata in giudicato, rigettava l'impugnazione introdotta dalla contribuente.
4. AM ha proposto ricorso per cassazione, avverso la sfavorevole pronuncia adottata dalla CTR, affidandosi a sette strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Amministrazione finanziaria.
  - 4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il P.M., nella persona del s.Procuratore AP, ed ha domandato accogliersi il primo motivo d'impugnazione.
5. La ricorrente ha depositato memoria, con allegata documentazione, chiarendo che l'avviso di accertamento pregiudicante, emesso nei confronti della società, è rimasto definitivamente annullato, perché la decisione della CTR del Lazio n. 3835 del 2015 che tanto aveva disposto pronunciando anche nel merito, è passata in giudicato, essendo stata rigettata da questa Corte di legittimità, con ord. 24.2.2022, n. 6071, l'impugnativa proposta avverso tale pronuncia dall'Ente impositore.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., la contribuente contesta la nullità della sentenza impugnata, e comunque la violazione dell'art. 295 cod. proc. civ., dell'art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, della legge n. 23 del 2014 e dell'art. 69 bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, in cui è incorsa la CTR per non aver sospeso il presente giudizio pregiudicato in attesa della definizione del processo pregiudicante relativo all'accertamento di un maggior reddito nei confronti della AAA Italia Srl.
2. Mediante il secondo strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente censura la nullità della sentenza adottata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione degli artt. 112, 115, 116 e 132 cod. proc. civ., dell'art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, della legge n. 23 del 2014, dell'art. 69 bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 6 CEDU e dell'art. 117 Cost., per avere il giudice del gravame confermato apoditticamente la legittimità dell'accertamento di un maggior



reddito societario, senza neppure indicare le fonti del proprio convincimento e non prendendo in esame alcune prove decisive.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente critica la violazione dell'art. 37, comma 4, del Dpr n. 600 del 1973, degli art. 41 e 51 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'U.E., e dell'art. 6 del T.U.E., per avere la CTR erroneamente ritenuto assolto l'obbligo di contraddittorio preventivo in favore della contribuente, sebbene lo stesso fosse stato svolto con un diverso soggetto.

4. Mediante il quarto strumento d'impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la ricorrente lamenta la nullità della sentenza pronunciata dalla CTR, in conseguenza della violazione dell'art. dell'art. 53 Cost. e del divieto di abuso del diritto, nonché dell'art. 37 del Dpr n. 600 del 1973, e degli artt. 2 e 3 del Tuir, per avere il giudice del gravame ritenuto sussistente un'ipotesi di abuso del diritto, adottando però una motivazione apodittica, che non tiene conto della situazione concreta.

5. Con il suo quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la contribuente contesta la violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., per avere la CTR acriticamente applicato alla contribuente la presunzione di distribuzione del maggior reddito societario ai soci, anche indiretti, senza tener conto della peculiarità della fattispecie concreta.

6. Mediante il suo sesto strumento d'impugnazione, indicato come introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 2 e 4, cod. proc. civ., la contribuente censura la nullità della decisione impugnata, in conseguenza della violazione degli artt. 4 e 10 della Convenzione tra Italia e Romania contro le doppie imposizioni del 14.1.1977, dell'art. 169 del Tuir e dell'art. 117 Cost., per avere il giudice del gravame pronunciato con motivazione omessa o perplessa circa l'applicazione alla fattispecie della disciplina convenzionale, che comporta un'aliquota ridotta d'imposizione.

7. Con il suo settimo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la contribuente critica la nullità della decisione in cui è incorsa la CTR in conseguenza della violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., avendo omesso di pronunciare, o comunque essendosi pronunciata al riguardo "in modo incomprensibile e perplessa" (ric., p. 4), sul settimo motivo di appello, con il quale AM aveva criticato che le contestazioni proposte dall'Amministrazione finanziaria a società e soci incorrevano comunque nel divieto di doppia imposizione.

8. Occorre preliminarmente esaminare la questione sottoposta dalla ricorrente mediante la ricordata memoria. La contribuente sostiene che essendo passata in giudicato la decisione della CTR che ha annullato l'atto impositivo in relazione all'accertamento del reddito societario, pronunciando anche nel merito, pure l'accertamento del maggior reddito di partecipazione conseguito dal socio, che è l'oggetto del presente giudizio, deve essere annullato.

8.1. Occorre rilevare, preliminarmente, che la difesa della controricorrente ha contestato la produzione, come effettuata dalla contribuente, della decisione definitiva sul processo pregiudicante, da ritenersi tardiva ed irrituale, pertanto inammissibile.

Premesso che la sentenza impugnata in questa sede è stata emessa dalla CTR il 22.3.2016 e pubblicata il 22.6.2016, mentre la sentenza relativa al giudizio pregiudicante è divenuta definitiva, a seguito di pronuncia di questa Corte n. 6071 del 2022, il 24.2.2022, la contestazione proposta dalla controricorrente non risulta fondata.



Questa Corte ha infatti già avuto occasione di chiarire che “nel giudizio di cassazione, il giudicato esterno è, al pari del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla sentenza impugnata; in tal caso, infatti, la produzione del documento che lo attesta non trova ostacolo nel divieto posto dall'art. 372 c.p.c., che è limitato ai documenti formati nel corso del giudizio di merito, ed è, invece, operante ove la parte invochi l'efficacia di giudicato di una pronuncia anteriore a quella impugnata, che non sia stata prodotta nei precedenti gradi del processo”, Cass. sez. II, 22.1.2018, n. 1534.

8.2. Tanto premesso, come osservato anche dal P.M. nelle sue conclusioni scritte, “in caso di distribuzione di utili non dichiarati a società a ristretta base azionaria è pacifica la ‘pregiudizialità’ della controversia riguardante l’avviso di accertamento a carico della società. Se, infatti, cade questo perché si esclude la legittimità dell’accertamento tributario nei confronti della società, giocoforza cade l’accertamento a carico dei soci, che è a ‘cascata’ dipendendo gli utili dei soci dai redditi non dichiarati dalla società” (conclusioni P.M., p. 2).

8.3. Nel caso di specie la CTR del Lazio, con sent. 6.7.2015, n. 3835, ha annullato l’avviso di accertamento pregiudicante emesso nei confronti della AAA Italia Srl, per non essere state rispettate le regole del contraddittorio preventivo, di cui all’art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, essendo stato effettuato un accesso supplementare presso la società, da cui è derivata pure la contestazione di ulteriori rilievi, cui non è seguita la notificazione di alcun Processo Verbale di Costatazione. Inoltre, la CTR ha anche esaminato nel merito le contestazioni proposte dall’Amministrazione finanziaria alla società, e le ha ritenute infondate, accogliendo integralmente l’impugnazione ed annullando perciò l’avviso di accertamento emesso nei confronti della società. Questa pronuncia è divenuta definitiva, avendo questa Corte di legittimità rigettato l’impugnazione proposta dall’Ente impositore con pronuncia Cass. sez. V, 24.2.2022, n. 6071.

8.4. Questa Corte regolatrice ha già avuto modo di chiarire che “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. sez. V, n. 752 del 19/01/2021.

8.5. Nel caso di specie il rilevato vizio dell’accertamento tributario emesso nei confronti della società, su cui è caduto il giudicato, è a tal punto radicale che nessuna rilevanza può essere attribuita allo stesso, con la conseguenza che pure l’accertamento del reddito di partecipazione emesso nei confronti del socio non può che essere annullato.

8.6. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte di legittimità può decidere nel merito, ai sensi dell’art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., cassando la decisione impugnata e, accolta l’impugnativa proposta dalla contribuente, annullando l’avviso di accertamento emesso nei confronti di AM.



9. Le spese di lite dei gradi di merito possono essere compensate tra le parti, mentre le spese processuali del giudizio di legittimità seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate in dispositivo in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia. La Corte di Cassazione,

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso proposto da AM, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'avviso di accertamento n..

Compensa le spese dei gradi di merito tra le parti, e condanna la controricorrente Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità in favore della ricorrente, liquidandole in complessivi Euro 3.000,00, oltre 15% per le spese generali, Euro 200,00 per esborsi ed accessori come per legge.

