Civile Ord. Sez. 5 Num. 25582 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 20/09/2026

Oggetto: Irpef – accertamento nei confronti di soci di società di capitali – raddoppio dei termini

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5177/2024 R.G. proposto da

TOMASI Antonino e TOMASI Maria Luisa, rappresentati e difesi dall'avv. Sergio Antonio Cacopardo

– *ricorrenti* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 7975/2022 della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, depositata il 27/9/2022.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'11 settembre 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – Antonino Tomasi e Maria Luisa Tomasi impugnarono dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Catania due avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate aveva determinato a carico di ciascuno di essi, in relazione all'anno d'imposta 2009, un maggior reddito di partecipazione ai fini Irpef, a loro direttamente imputato in qualità di soci della TO.CAL S.r.l., società che aveva optato per il regime della trasparenza fiscale.

2. – Il Giudice di prime cure respinse il ricorso.

3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, investita dell'appello dei contribuenti, respinse il gravame, evidenziando, in sintesi e per quanto ancora interessa in questa sede, che: - sussistevano nella specie i presupposti per il raddoppio dei termini dell'accertamento tributario, sicché gli avvisi impugnati erano stati tempestivamente notificati; - andava escluso il lamentato difetto di motivazione dell'atto impositivo, eccepito in ragione della mancata allegazione ad esso del processo verbale di constatazione.

4. – Avverso tale pronuncia Antonino Tomasi e Maria Luisa Tomasi hanno proposto ricorso per cassazione, affidandolo a tre motivi, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Per ragioni di priorità logica va dapprima esaminato il terzo motivo di ricorso, con il quale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata perché recante una motivazione inadeguata, insufficiente o, comunque, apparente, avendo la Corte regionale ritenuto applicabile la disciplina del raddoppio dei termini di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 senza in alcun modo distinguere la posizione di Antonino Tomasi, socio di maggioranza e legale rappresentante della società, rispetto a quella di Maria Luisa Tomasi, socia di minoranza che era rimasta del tutto estranea al fatto criminoso che avrebbe dato luogo, secondo la prospettazione dell'Ufficio, al suddetto raddoppio.

2. – Il motivo è infondato.

Per giurisprudenza pacifica (Cass., sez. un. n. 34476/2019; Cass. sez. un., n. 8053/2014; Cass., sez. un., n. 9558/2018; Cass. n. 27935/2022) «nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene 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, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione».

Nel caso in esame, diversamente da quanto sostengono i ricorrenti, la sentenza impugnata è sorretta da una motivazione del tutto compiuta. In particolare, i giudici d'appello hanno affermato che, ai fini dell'applicazione del raddoppio dei termini, ciò che rileva è l'astratta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

configurabilità di un'ipotesi di reato tra quelle previste dal d.lgs. n. 74 del 2000 comportante obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p., mentre è irrilevante che il fatto criminoso non sia ascrivibile a un singolo socio, essendo la *ratio* della disciplina del raddoppio quella di attribuire all'amministrazione un maggior tempo per l'accertamento attesa la necessità, in presenza di fattispecie criminose di cui al decreto legislativo da ultimo citato, di compiere attività d'indagine più complesse; i giudici regionali aggiungono che in virtù del principio di unitarietà dell'accertamento, applicabile anche alle società di capitali a ristretta base partecipativa o che comunque abbiano optato per il regime fiscale di trasparenza, il maggior termine di accertamento conseguente al raddoppio deve operare tanto con riferimento alla posizione della società quanto con riguardo alla posizione dei soci, pena la lesione di quella unitarietà.

Come si vede, le argomentazioni della Corte regionale sono chiare e articolate, e danno ben conto delle ragioni per le quali la disciplina del raddoppio sia stata ritenuta applicabile anche nei confronti di Maria Luisa Tomasi, sebbene socia di minoranza asseritamente estranea ai fatti criminosi.

3. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto applicabile il cd. raddoppio dei termini di accertamento. Secondo i ricorrenti la conclusione cui è giunto il Giudice d'appello è erronea sia perché l'unico reato nella specie ragionevolmente ipotizzabile, quello di «*dichiarazione fraudolenta con altri raggiri*» di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000, poteva considerarsi perfezionato soltanto nel 2010, al momento della presentazione della dichiarazione, ed era perciò inidoneo a dar luogo al raddoppio dei termini rispetto all'accertamento di cui trattasi, riferito all'anno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

d'imposta 2009, sia perché, comunque, la responsabilità per l'ipotizzato reato non poteva certo essere imputata a Maria Luisa Tomasi, socia di minoranza che era rimasta estranea all'attività gestionale della società, con la conseguenza che almeno nei di lei confronti il termine di accertamento restava quello ordinario.

4. – Il motivo è infondato.

4.1. – L'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973 non regola una responsabilità di natura penale, bensì i termini per l'accertamento di un reddito a fini fiscali. Non postula, dunque, il previo e completo accertamento di una violazione penale in capo ad ogni soggetto rispetto al quale venga contestato un maggior reddito, bensì si limita a riconnettere alla configurabilità astratta di una fattispecie di reato (collegata all'aumento della capacità contributiva e commessa in relazione al periodo di imposta) la conseguenza del raddoppio dei termini. Su tali profili, del resto, è pertinente il richiamo da parte della Corte regionale alla sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2011.

Nella specie il Giudice d'appello ha positivamente valutato, anche soffermandosi sulla specifica posizione della socia, l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato, riconducendola alla «*dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti*». Del resto, che nel caso in esame sia astrattamente ipotizzabile una delle ipotesi criminose che danno luogo al raddoppio dei termini è riconosciuto dalla stessa parte ricorrente, pur facendo essa riferimento alla diversa fattispecie criminosa della dichiarazione fraudolenta con altri raggiri di cui all'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 e pur sostenendo che tale reato si sarebbe perfezionato nell'anno d'imposta successivo al 2009.

Come poc'anzi accennato, il termine più ampio si estende, in termini oggettivi, anche ai soci. In questo senso si è espressa in tempi relativamente recenti questa Corte allorché ha affermato che «In tema

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di accertamento tributario, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale nei confronti degli organi societari di una società in accomandita semplice determina il raddoppio dei termini per l'accertamento, previsto dall'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione temporis*, anche del reddito imputato 'per trasparenza' ai soci accomandanti» (Cass. n. 15999/2024).

L'estensione del medesimo principio anche alle società con personalità giuridica, si giustifica senz'altro nelle ipotesi in cui tali enti siano, come nella specie, caratterizzata dalla presenza di soli due soci, compagini tutt'altro che ampiamente articolate, ciò in linea con il seguente principio di diritto, già affermato da questa Corte: «l'accertamento tributario nei confronti della società di capitali a base ristretta, riferibile alla contestazione di utili extracontabili, costituisce un indispensabile antecedente logico-giuridico dell'accertamento nei confronti dei soci, in virtù dell'unico atto amministrativo da cui entrambe le rettifiche promanano; deve quindi concludersi nel senso che, nel caso di raddoppio dei termini per l'accertamento nei confronti di una società di capitali a ristretta base sociale, deve necessariamente conseguire il raddoppio dei termini per l'accertamento nei confronti dei soci, per i quali l'accertamento consegue automaticamente in base alla presunzione di percezione degli utili extracontabili conseguiti dalla società» (Cass. n. 18451/2021; negli stessi termini Cass. n. 32907/2025).

Peraltro, anche a prescindere dal carattere ristretto della base societaria, non può obliterarsi che nel caso di specie è pacifico che la TO.CAL S.r.l., sebbene società di capitali, abbia optato per il regime fiscale di trasparenza, regime che determina l'applicazione del principio dell'unitarietà dell'accertamento – lo stesso che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei soci delle stesse *ex* art. 5 Tuir – in forza del quale il mero riscontro di fatti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comportanti l'obbligo di denuncia penale nei confronti degli organi societari determina il raddoppio dei termini per l'accertamento anche del reddito imputato "per trasparenza" al socio. Invero, come già ritenuto da questa Corte, l'addebito fiscale al socio discende *ope legis* dall'accertamento effettuato nei confronti della società: e tanto senz'altro rileva allorquando sia ipotizzata la contestazione di un fatto di reato agli amministratori sociali, con contegno tenuto in vista di un vantaggio (illecito) comune, costituito dal maggiore reddito sociale imputato per trasparenza ai soci (in tal senso, con riferimento ad una società in nome collettivo, Cass. n. 26037/2016; per l'applicabilità del raddoppio dei termini ai soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa, cfr. Cass. n. 20043/2015; più recentemente, negli stessi termini, Cass. n. 27026/2024).

4.2. – I ricorrenti lamentano, poi, che il reato nella specie astrattamente ipotizzabile, commesso nel 2010 con la presentazione della dichiarazione fiscale, non poteva giustificare il raddoppio dei termini per l'accertamento di cui trattasi, riferito all'anno 2009, in cui non è stato realizzato alcun illecito penalmente rilevante: ai sensi dell'art. 43 cit., infatti, così come ai sensi dell'art. 57, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, nella formulazione applicabile *ratione temporis*, «*In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione*».

Al riguardo questa Corte (Cass. n. 17704/2021) ha già avuto occasione di chiarire che con una tale censura si opera un'indebita commistione tra il piano della consumazione del reato e quello del conseguimento di un reddito non dichiarato, quest'ultimo essendo l'unico aspetto rilevante ai fini dell'azione accertatrice che, dunque, è

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stata legittimamente svolta tenendo conto esclusivamente del momento in cui la condotta è stata realizzata (e ciò, sotto tale profilo, del tutto indipendentemente dal fatto che tale condotta costituisse un coelemento della fattispecie di reato).

D'altronde, la tesi propugnata dai ricorrenti porterebbe, se accolta, a risultati paradossali, determinandosi, di fatto, una *interpretatio abrogans* delle disposizioni appena citate, almeno rispetto a gran parte dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 il cui momento consumativo coincide con la presentazione della dichiarazione fiscale. Il reato dichiarativo, consumato in un anno successivo rispetto a quello a cui la dichiarazione si riferisce, non sarebbe idoneo a dar luogo al raddoppio dei termini rispetto all'anno d'imposta inciso dalla violazione, mentre comporterebbe il raddoppio con riguardo all'anno in cui, pur essendosi perfezionato l'illecito penale, non sussiste, per ipotesi, alcunché da recuperare a tassazione.

Un'interpretazione ragionevole delle disposizioni in esame, che sia anche più aderente alla *ratio* della disciplina del raddoppio dei termini, che è quella di dare all'amministrazione un maggiore spazio di tempo per l'accertamento fiscale allorché i fenomeni evasivi siano connessi a determinati illeciti di carattere penale, conduce a ritenere che il raddoppio operi rispetto al periodo d'imposta cui la violazione si riferisce, cioè al periodo d'imposta sostanzialmente inciso dall'illecito.

A tale approdo ermeneutico si perviene, del resto, anche sulla base di un dato testuale: infatti, sia l'art. 43, comma 1, d.P.R. n. 600 del 1973, sia l'art. 57, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972, nella lora formulazione applicabile al caso di specie, prevedono che i termini ordinari per l'accertamento decorrano dalla data in cui è stata presentata la dichiarazione o, in caso di sua mancanza, dalla data in cui essa avrebbe dovuto essere presentata, sicché non può seriamente dubitarsi, non sussistendo diversa indicazione normativa, che anche i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

termini raddoppiati decorrano dallo stesso momento, benché l'anno d'imposta per cui l'amministrazione beneficia del più ampio lasso temporale resti, come è evidente, quello a cui si riferisce la dichiarazione, usualmente diverso da quello in cui quest'ultima è stata materialmente presentata.

4.3. – La sentenza impugnata si è posta pienamente in linea con i principi testé richiamati, e va pertanto immune dalle censure mossele.

5. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 7 legge n. 212 del 2000 e dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente escluso il denunciato difetto di motivazione dell'avviso di accertamento relativo alla posizione di Maria Luisa Tomasi benché a tale avviso, a cui era stato allegato l'avviso emesso a carico della società, non fosse stato però allegato il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, documento di cui la predetta, socia di minoranza estranea alla gestione sociale, non aveva alcuna conoscenza, ciò che le aveva impedito di comprendere con esattezza le ragioni della pretesa impositiva.

6. – Il motivo è infondato, dovendo tuttavia meglio precisarsi la motivazione della sentenza impugnata.

6.1. – Questa Corte ha già avuto modo di affermare che l'obbligo di motivazione degli atti tributari, come disciplinato dall'art. 7 legge n. 212 del 2000 e dall'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio che rinvii *per relationem* a quello riguardante i redditi della società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio *ex* art. 2261 c.c. ha il potere di consultare la documentazione sociale, prendendo visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass., n. 25296/2014; Cass. n. 14275/2018). Il principio, elaborato con riferimento ai soci di società di persone, è stato poi ritenuto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

applicabile anche nelle ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, trovando, per quanto qui d'interesse in ordine alle società a responsabilità limitata, base normativa nell'art. 2476, comma 2, c.c. relativamente ai poteri di controllo e di consultazione riconosciuti in capo ai soci non partecipanti alla amministrazione (Cass. 30069/2018).

6.2. – La sentenza impugnata, pur con argomentazioni confuse e in parte inconferenti siccome facenti tra l'altro richiamo anche alla motivazione *per relationem* della sentenza ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., ha comunque escluso la violazione dell'art. 7 legge n. 212 del 2000, richiamando, da un lato, la legittimità di una motivazione dell'atto impositivo che faccia richiamo ad altri atti, dall'altro, la ristretta base partecipativa della TO.CAL S.r.l., composta da due soli soci. La pronuncia d'appello, sebbene difettosa sotto il profilo dello sviluppo degli argomenti richiamati, è allora pervenuta ad una conclusione conforme con i principi di diritto poc'anzi esposti.

7. – All'esito dello scrutinio dei singoli motivi di ricorso, appare poi opportuno compiere una precisazione in ordine ad un profilo processuale che interessa la causa.

Il principio dell'unitarietà dell'accertamento che, come visto sopra al paragrafo 4.1., si applica non solo alle rettifiche del reddito d'impresa nei confronti delle società di persone, ma anche a quelle svolte nei confronti di società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale, imporrebbe, in linea generale, la necessaria partecipazione della stessa società, oltre che dei suoi soci, al giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto impositivo, sia pur rivolto ad un singolo socio. L'indirizzo secondo cui, ai fini delle imposte sui redditi, l'imputazione per trasparenza ai soci di maggiori redditi in derivazione da quello accertato in capo alla società determina, in sede di impugnazione, un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra gli uni e l'altra – indirizzo da tempo elaborato dalla giurisprudenza di legittimità

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

con riguardo alle società di persone (sopra tutte Cass., sez. un., n. 14815/2008; v. anche Cass. n. 23762/2013) – è stato infatti ritenuto estensibile all'ipotesi di società di capitali optanti per il regime di trasparenza (Cass. n. 24472 del 2015; più recentemente Cass. n. 27278/2024), e ciò sulla base della considerazione che il presupposto oggettivo sotteso al principio di diritto sopra enunciato è il medesimo, come lo sono anche le ragioni che consentono di ravvisare la sussistenza di un litisconsorzio necessario tra la società ed i soci, trattandosi sempre di un accertamento unitario.

La giurisprudenza poc'anzi citata, nel ravvisare il litisconsorzio necessario tra società e soci anche in ipotesi di ricorso avverso un avviso di rettifica riguardante la sola società o soltanto singoli soci, ha però fatto salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali, situazione in cui vengono meno le ragioni giustificatrici del litisconsorzio. Ed è appunto questo il caso che si è verificato nella presente controversia, in cui, come si ricava dalla ricostruzione dello svolgimento del processo contenuta nel ricorso, i due soci, nell'impugnare gli avvisi di accertamento emessi a loro carico, hanno sin dal primo grado di giudizio dedotto questioni di natura strettamente personale, quali l'inapplicabilità del raddoppio dei termini di accertamento nei loro confronti (e, in particolare, nei confronti della socia di minoranza) nonché il difetto di motivazione degli atti impositivi siccome fondati su un processo verbale di constatazione non notificato ai soci (e, in particolare, alla socia di minoranza mai coinvolta nell'amministrazione della società). Onde l'insussistenza, nella specie, della necessità di coinvolgere nel giudizio anche la società, e, di conseguenza, la piena regolarità, sotto il profilo del contraddittorio, del processo svoltosi in assenza di quest'ultima.

8. – Il ricorso va dunque rigettato, con condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali, liquidate come in dispositivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida complessivamente in euro 5.900,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'11 settembre 2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

Corte di Cassazione - copia non ufficiale