Civile Ord. Sez. 5 Num. 27617 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 22/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22061/2018 R.G. proposto da:

PETRICONE LUIGI, rappresentato e difeso dall'avv. Antonio Tocci e dall'avv. Massimo Ridolfi per procura speciale a margine del ricorso;

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n.12, è domiciliata;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 239 del 2018, depositata il 16 gennaio 2018, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte di Luigi Petricone, socio unico della Paradiso s.r.l. esercente l'attività di ristorazione in una località rinomata del lago di Albano, dell'avviso di accertamento n. TK7013102020/2013 relativo all'anno di imposta 2008, con cui l'amministrazione finanziaria aveva rideterminato l'Irpef dovuta, imputandogli per trasparenza, ai sensi degli articoli 115 e 116 t.u.i.r., il maggior reddito di impresa accertato induttivamente nei confronti della società per l'importo di euro 140.472, desumendo il numero effettivo di pasti serviti nel ristorante dal numero di tovaglioli risultante dalle fatture della lavanderia e moltiplicandolo per il prezzo medio, come, poi, ridotto all'esito dell'accordo conciliativo che aveva definito, ai sensi dell'art. 48 d. lgs. n. 546 del 1992, l'impugnazione proposta dalla società.

2. La CTP di Roma aveva rigettato il ricorso del contribuente ritenendo inammissibili le sue contestazioni in ragione dell'intervenuta definizione consensuale dell'accertamento del reddito di impresa della società a seguito dell'accordo conciliativo sottoscritto come amministratore dallo stesso ricorrente che aveva così riconosciuto il debito.

3. La CTR del Lazio, adita in appello dal contribuente, aveva respinto il gravame ritenendo inammissibili perché nuove le contestazioni mosse dal contribuente per evidenziare l'errore dell'ufficio nella determinazione del consumo di tovaglioli e l'eccezione di inefficacia dell'accordo conciliativo stipulato per conto della società quando era già cessato dalla carica di amministratore ed era, dunque, privo del potere di rappresentare l'ente. Le contestazioni mosse dal socio unico subentrato alla società a seguito dell'estinzione non avrebbero, comunque, potuto scalfire la definitività dell'accertamento sociale del reddito di impresa.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Avverso la sentenza della CTR, il contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a cinque motivi, e l'Agenzia delle entrate si è difesa depositando il controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992, avendo la CTR erroneamente considerato inammissibile, perché proposta per la prima volta in appello, una delle argomentazioni svolte dal contribuente sin dal ricorso introduttivo a supporto della contestazione delle modalità di ricostruzione del reddito di impresa per evidenziare, in particolare, l'errore compiuto dall'ufficio nella determinazione del numero dei tovaglioli senza considerare quelli destinati ad essere impiegati come strofinacci e canovacci, in osservanza delle norme igieniche imposte dal Regolamento CE 852/2004.

2. Con il secondo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992, avendo la CTR erroneamente ritenuto inammissibile perché nuova l'eccezione di inefficacia dell'accordo conciliativo concluso per conto della società in difetto del potere rappresentativo, formulata in appello per contrastare la pronuncia della CTP che aveva fondato la decisione di rigetto del suo ricorso sull'effetto vincolante e preclusivo dell'accordo di conciliazione in conformità alle difese svolte dall'amministrazione finanziaria nelle controdeduzioni in primo grado.

2.1. I motivi denunciano entrambi il vizio di omessa pronuncia e la violazione della disciplina dei *nova* in appello dettata all'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992 e possono essere trattati congiuntamente.

2.2. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità dei motivi per difetto di specificità sollevata dalla controricorrente dal

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

momento che entrambi richiamano con completezza sufficiente a valutarne la fondatezza il contenuto essenziale degli atti processuali dei gradi precedenti del giudizio.

2.3. I motivi contengono entrambi due censure: l'omessa pronuncia sulle eccezioni proposte dal ricorrente e l'erroneità della declaratoria della loro inammissibilità non trattandosi di eccezioni nuove precluse dal divieto di proposizione in appello contenuto all'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992.

2.4. Sotto il primo profilo dell'omessa pronuncia i motivi sono evidentemente infondati.

La configurabilità del vizio di omessa pronuncia postula, infatti, l'assoluta mancanza di una decisione del giudice sulle domande o eccezioni proposte dalle parti, anche logicamente implicita nella pronuncia adottata.

Non ricorre, quindi, il vizio di omessa pronuncia allorché il giudice si sia arrestato nell'esame delle domande o delle eccezioni proposte dalle parti alla ritualità della loro proposizione nel processo e le abbia dichiarate inammissibili, adottando una pronuncia in rito preclusiva della loro valutazione nel merito.

2.5. Nel caso di specie, la CTR non ha affatto mancato di pronunciare sulle due eccezioni in questione ma ha adottato una pronuncia in rito di inammissibilità preclusiva del loro esame nel merito in ragione del fatto che non costituivano motivo di ricorso in primo grado pur avendo ad oggetto circostanze note al contribuente.

2.6. Sotto il profilo della violazione della disciplina dei *nova* in appello solo il primo motivo è fondato.

2.7. L'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992 recita: "Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio."

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.8. Nel giudizio tributario di appello non sono, quindi, ammesse domande nuove salvo quelle per gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata né possono essere proposte eccezioni nuove su questioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

Le nuove eccezioni vietate in appello sono, quindi, solo le eccezioni in senso stretto, quelle cioè relative a fatti estintivi, impeditivi, modificativi della pretesa tributaria che siano espressamente previsti come valutabili dal giudice solo su sollecitazione di parte mentre non sono vietate né le eccezioni in senso lato, relative a fatti impeditivi modificativi estintivi rilevabili dal giudice anche d'ufficio né le mere difese quali sono le contestazioni ai fatti costitutivi della pretesa fiscale sollevate dal contribuente e le argomentazioni giuridiche svolte dalla parte a sostegno delle proprie contestazioni.

Con riguardo al divieto di proporre nuove eccezioni in appello previsto dall'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992 la Corte ha chiarito, in particolare, che «il divieto in questione concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (tra le tante: Cass. n. 25629/2022 cit., che richiama Cass. n. 14486/2013; Cass. n. 22105/2017; Cass. n. 31224/2017; Cass. n. 12651/2018; Cass. n. 33115/2019; Cass. n. 5502/2020; Cass. n. 22004/2020; Cass. n. 2072/2021; Cass. n. 7434/2021).» (Cass. n. 14943 del 2026).

Né rileva, nella valutazione della novità dell'eccezione ai fini della valutazione della preclusione alla sua proposizione in appello, il fatto che la parte fosse o meno nelle condizioni di proporla nella precedente fase di giudizio.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.9. Nel caso di specie, la CTR si è discostata dai principi richiamati allorché ha ritenuto inammissibili perché introdotte in violazione del divieto di nuove eccezioni in appello le mere difese svolte dal contribuente per contrastare il fatto costitutivo della pretesa fiscale connesso all'accertamento del reddito sociale da imputare per trasparenza, peraltro, con argomentazioni in fatto e diritto già esposte nel ricorso di primo grado. La CTR, sul presupposto che "*il contribuente ha mosso eccezioni esclusivamente volte ad evidenziare presunti errori commessi dai verificatori nella ricostruzione del volume dei pasti*", ha ritenuto inammissibile in appello, richiamando la preclusione dell'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992, la contestazione svolta dal contribuente appellante "*al fine di dimostrare l'erroneità dei calcoli effettuati dai verbalizzanti sul consumo dei tovaglioli-nolo, introduce gli effetti del Regolamento CE 852/2004 recepito nel nostro Paese con il D.Lgs.n.193/2007 con il quale è stato fatto obbligo ad ogni ristoratore di adottare un sistema di controllo igienico denominato HACCP, che era già noto in primo grado e costituiva l'allegato n.3 al ricorso introduttivo ma non costituiva un motivo di ricorso".*

Tuttavia, dallo stralcio del ricorso introduttivo riportato nel ricorso per cassazione, emerge chiaramente sia il fatto che il contribuente avesse sin dall'atto introduttivo del giudizio contestato la determinazione del reddito sociale in ragione dell'erroneità del calcolo dei tovaglioli utilizzati per i commensali sia il richiamo alla necessità di decurtare dalla somma dei tovaglioli trattati in lavanderia quelli destinati ad usi diversi dall'impiego a tavola in osservanza del Regolamento CE 852/2004 (v. ricorso introduttivo a pag. 5).

Il primo motivo di ricorso deve, quindi, essere accolto.

2.10. Il secondo motivo relativo alla ritenuta erroneità della pronuncia di inammissibilità per effetto della preclusione del divieto di *nova* in appello prevista dall'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992 dell'eccezione di inefficacia dell'accordo di conciliazione è, invece, infondato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.11. Dallo stralcio dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio riportato nel ricorso per cassazione emerge che la determinazione del reddito di impresa della società imputato per trasparenza al socio ai sensi dell'art. 116 t.u.i.r. è stata effettuata con riferimento all'importo indicato nell'accordo di conciliazione stragiudiziale che ha definito il giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento sociale. Nell'avviso di accertamento impugnato si legge , infatti, che " *tenuto conto della quota di partecipazione agli utili posseduta dal signor Petricone Luigi nella predetta società nella misura del 100% è attribuibile al contribuente il reddito di partecipazione di € 140.472,00, pari al 100% del reddito d'impresa definito in sede di conciliazione".* (v. ricorso a pag. 7 nota 1).

L'accordo di conciliazione era, quindi, l'elemento fondamentale di riferimento utilizzato dall'amministrazione finanziaria nella determinazione del reddito d'impresa imputato al socio per trasparenza nell'avviso di accertamento impugnato e la sua eventuale inefficacia o inopponibilità alla società e al socio per difetto del potere di rappresentanza del soggetto che lo aveva sottoscritto per l'ente avrebbe dovuto costituire motivo di impugnazione nel ricorso di primo grado.

La questione proposta per la prima volta in appello costituisce, quindi, nuovo motivo di impugnazione dell'atto impositivo inammissibile per effetto della preclusione alla proposizione di domande nuove prevista dall'art. 57 d. lgs. n. 546 del 1992.

2.12. La CTR non ha, quindi, violato il precetto richiamato nel ritenere inammissibile, sia pure con una motivazione imprecisa, la proposizione in appello dell'"*eccezione nuova di imperfetta sottoscrizione dell'atto conciliativo stragiudiziale*".

3. Con il terzo motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli articoli 2475 *bis*, 2487 *bis*, 2489 c.c. e 48 d.lgs. n. 546 del 1992 per aver la CTR erroneamente ritenuto l'efficacia dell'accordo di conciliazione stipulato per

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

conto della società dal socio unico all'epoca già cessato dalla carica di amministratore a seguito della nomina del liquidatore, in violazione della disciplina che regola la rappresentanza dell'ente.

3.1. Il motivo è inammissibile, trattandosi di questione che non è oggetto del presente giudizio, in ragione dell'accertata infondatezza del secondo motivo in ordine all'inammissibilità della sua proposizione per la prima volta in appello.

4. Con il quarto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli articoli 116 t.u.i.r., 48 d.lgs. n. 546 del 1992, 111 e 24 Cost. per aver la CTR erroneamente ritenuto cause ostative alla proposizione da parte del socio delle contestazioni nel merito della determinazione del reddito di impresa imputatogli per trasparenza, la sua partecipazione al contraddittorio amministrativo concernente l'accertamento sociale e la stipulazione dell'accordo conciliativo, in violazione del principio dell'irrilevanza della definitività dell'accertamento del reddito societario ai fini dell'accertamento del reddito di partecipazione del socio nelle società soggette al regime della trasparenza previsto dall'art. 116 t.u.i.r.

5. Con il quinto motivo il ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli articoli 2495 c.c., 36 terzo comma del d.P.R. n. 602 del 1973 e 116 t.u.i.r. per aver la CTR erroneamente applicato le norme in tema di responsabilità del socio per debiti fiscali della società estinta, confondendo il fenomeno della successione nei debiti di imposta sociali, costituiti nel caso di specie da IVA e IRAP, con la responsabilità diretta del socio per il debito di imposta personale relativo all'IRPEF derivante dal regime di imputazione per trasparenza del reddito sociale, peraltro, ritenendo erroneamente che il socio sia responsabile per i debiti fiscali della società estinta oltre i limiti di quanto ricevuto in sede di riparto dell'attivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5.1. Il quarto e quinto motivo sono entrambi incentrati sulla questione dell'incidenza della definitività dell'accertamento del reddito di impresa della società imputato per trasparenza al socio ai fini dell'IRPEF nell'avviso di accertamento personale all'esito dell'impugnazione dell'accertamento sociale, definita dalla società a seguito di accordo di conciliazione ai sensi dell'art. 48 d. lgs. n. 546 del 1992, nell'ipotesi di estinzione dell'ente e possono essere esaminati congiuntamente.

5.2. I motivi sono fondati.

5.3. Nei rapporti tra l'avviso di accertamento sociale del reddito di impresa e l'avviso di accertamento personale al socio relativo all'imputazione per trasparenza anche nell'ambito delle società di capitali che si siano avvalse del regime previsto dall'art. 116 t.u.i.r., la giurisprudenza della Corte è solita affermare che si tratti di atti impositivi fondati su un accertamento unitario dell'elemento reddituale della base imponibile derivante dall'attività di impresa che, nel giudizio di impugnazione, dà luogo a litisconsorzio necessario originario fra la società ed i soci (Cass. n. 27278 del 2024; Cass. n. 24472 del 2015). Dall'accertamento unitario dell'elemento reddituale scaturiscono, però, posizioni tributarie autonome e distinte della società e dei singoli soci, tanto è vero che "*nonostante il modello unitario di rettifica, la pretesa tributaria si esplica nella specie con una duplicità di avvisi, diretti a soggetti diversi (società e soci) e per imposte differenti (IRES ed IRPEF)[…]*" (Cass. n. 29503 del 2020; Cass. n. 3620 del 2006), in modo tale che il singolo socio attinto dall'avviso di accertamento personale relativo all'imputazione per trasparenza del reddito sociale può sempre difendersi sull'*an* e *quantum* della diversa pretesa impositiva che lo riguarda nonostante la definitività dell'avviso di accertamento sociale.

5.4. Si tratta di un approdo funzionale all'esigenza di garantire il pieno espletamento del diritto di difesa del socio a salvaguardia della sua posizione tributaria indipendentemente dalla sorte di quella della società che non muta ove l'accertamento del reddito di impresa sociale sia divenuto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

definitivo a seguito di accordo di conciliazione giudiziale, ai sensi dell' art. 48 d. lgs. n. 546 del 1992, tra la società e l'amministrazione finanziaria che ha estinto il relativo giudizio di impugnazione per cessazione della materia del contendere.

5.5. La giurisprudenza di legittimità, sia pure in un lontano precedente relativo ad un'ipotesi di imputazione per trasparenza al socio del reddito di una società di persone, ha escluso l'estensione al socio che non abbia partecipato alla definizione degli effetti vincolanti della conciliazione giudiziale conclusa dalla società con l'amministrazione finanziaria nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento sociale in ragione dell'autonomia delle relative posizioni fiscali. Proprio con riguardo all'incidenza della conciliazione, la Corte ha affermato un principio applicabile anche alle società di capitali che abbiano optato per lo stesso regime fiscale di trasparenza ai sensi dell'art. 116 t.u.i.r., secondo cui « i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano insensibili alle determinazioni che la società autonomamente assuma in relazione all'accertamento che la riguardi» (Cass. n. 8168 del 2011).

5.6. In sintesi, l'accordo di conciliazione giudiziale con cui la società ha definito la lite sorta in ordine alla determinazione del reddito di impresa poi imputato per trasparenza non impegna il socio, titolare di una posizione fiscale distinta ed indipendente da quella della società, e non gli preclude la contestazione dell'ammontare del reddito di impresa posto a fondamento della pretesa tributaria a lui rivolta.

5.7. La conclusione non muta nell'ipotesi in cui il socio subentri nella posizione della società a seguito della sua estinzione.

5.8. È vero che l'estinzione della società determina, sotto il profilo della legittimazione processuale, un fenomeno analogo alla "successione" universale dei soci nei rapporti attivi e passivi della società non definiti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

all'esito della liquidazione a prescindere dal limite della responsabilità patrimoniale pro quota derivante dalla effettiva partecipazione al riparto dell'attivo del patrimonio sociale come chiarito dalla Corte a sezioni unite nell'ordinanza n. 3625 del 2025, ma ciò non vuol dire che renda incontestabile la pretesa fiscale fondata sull'accertamento del reddito di impresa della società che, nell'imputazione per trasparenza, attinge solo il socio a titolo personale.

5.9. L'art. 2495 c.c., come interpretato dalla giurisprudenza consolidata della Corte, prevede il subentro del socio in quanto tale nei diritti ed obblighi "sopravvissuti" alla liquidazione con una responsabilità patrimoniale limitata a quanto ricevuto in sede di ripartizione dell'attivo ma la "successione" non si estende alle posizioni contrattuali che hanno già esaurito i loro effetti determinando il sorgere dell'obbligazione prima della liquidazione. Per quanto riguarda l'accordo di conciliazione concluso dalla società con l'amministrazione finanziaria che ha cristallizzato definitivamente il debito fiscale della società, il socio subentra, dunque, non nella posizione contrattuale che è stata della società, ma nell'obbligazione tributaria dal lato passivo rimasta inadempiuta all'esito della liquidazione.

5.10. La pretesa fiscale avanzata dall'ufficio nei confronti del socio per il pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche determinata sull'imponibile costituito, in applicazione del principio di trasparenza, anche dal reddito di impresa accertato in capo alla società, resta un suo debito personale, distinto dai debiti sociali derivati dall'accordo di conciliazione e soggetto, in caso di contestazione, ad un accertamento giudiziale del tutto autonomo dell'*an* e del *quantum*, ivi compreso il dato meramente fattuale dell'ammontare del reddito di impresa della società.

5.11. Pertanto, anche nell'ipotesi di successiva estinzione dell'ente che determina il subingresso del socio nella titolarità dei debiti sociali rimasti insoddisfatti all'esito della liquidazione, deve escludersi che la definitività della pretesa impositiva verso la società scaturita dall'accordo conciliativo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

giudiziale che ha cristallizzato l'ammontare del reddito di impresa tra l'amministrazione finanziaria e la società contraenti, abbia effetti vincolanti sull'accertamento del diverso credito tributario vantato dall'amministrazione finanziaria nei confronti del socio che era e resta un suo debito personale da accertarsi autonomamente nel relativo giudizio di impugnazione.

5.12. La CTR si è discostata dai principi richiamati laddove ha ritenuto l'accertamento sociale definitivo preclusivo della contestazione della pretesa tributaria avanzata nei confronti del socio con l'imputazione per trasparenza dopo l'estinzione della società, in ragione della sua "*successione*" "*nella totalità dei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione*".

6. Il ricorso va, dunque, accolto con riferimento al primo, quarto e quinto motivo, infondato il secondo motivo e assorbito il terzo motivo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso in relazione al primo, quarto e quinto motivo, infondato il secondo motivo e assorbito il terzo motivo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, a cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026.

Il Presidente

ROBERTA CRUCITTI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale