Civile Ord. Sez. 5 Num. 27905 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 28/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10527/2018 R.G. proposto da:

CORTESE CONCETTA, rappresentata e difesa dall'avv. Vincenzo Polisi e dall'avv. Paolo Stravino 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 della Campania n. 60 del 2018, depositata il 5 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 della contribuente Cortese Concetta dell'avviso di accertamento integrativo n. TF3010503579/2015, relativo all'anno di imposta 2009, con cui le erano stati imputati per trasparenza ai sensi dell'art. 5 t.u.i.r., nella sua qualità di socia accomandante, redditi di partecipazione nella società Sporting Shoes s.a.s. di Giaquinto Elvira, cessata il 19 maggio 2011, in proporzione alla sua quota del 10 per cento, a seguito dell'accertamento a carico della società di ulteriori redditi di impresa non dichiarati per euro 142.322 rispetto a quelli già accertati con un precedente avviso di accertamento relativo allo stesso anno di imposta.

2. La CTP di Napoli aveva accolto il ricorso della contribuente che aveva lamentato la carenza di motivazione dell'avviso di accertamento perché non erano stati trascritti né allegati i documenti richiamati nell'avviso di accertamento sociale e la violazione del suo diritto al contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento per adesione.

3. La CTR della Campania, adita in appello dall'Agenzia delle entrate, aveva accolto il gravame ritenendo correttamente motivato l'avviso di accertamento emesso nei confronti della socia attraverso la trascrizione del contenuto essenziale dei processi verbali di constatazione richiamati.

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

4.1. Successivamente, il 10 settembre 2026, il Pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale Giuseppe Fichera, ha depositato le conclusioni con cui ha richiesto l'accoglimento del secondo motivo di ricorso con assorbimento degli altri.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione degli articoli 102 c.p.c. e 14 commi 1 e 2 d.lgs. n. 546 del 1992, deducendo la nullità dell'intero giudizio per la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti della società e degli altri soci, litisconsorti necessari nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento del reddito di una società di persone e del reddito di partecipazione di ciascun socio.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. La giurisprudenza della Corte, al riguardo, è consolidata nell'affermare che «In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 d.P.R. 22/12/1986 n. 917 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 d.lgs. 546/92 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

procedimento, anche di ufficio.» (Cass. Sez. U. n. 14815 del 2008; Cass. n. 23096 del 2012; Cass. n. 16730 del 2018).

1.3. Il principio vale anche per il socio accomandante come chiarito dalla Corte affermando che «Nel processo tributario, l'unitarietà dell'accertamento - che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone, di cui all'art. 5 del TUIR e dei loro soci, alla quale consegue l'automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi - comporta che litisconsorzio necessario originario ricorre anche nei confronti del socio accomandante di una società in accomandita semplice, poiché l'accertamento in rettifica della dichiarazione societaria incide anche sull'imputazione proporzionale dei redditi a costui, indipendentemente dalla sua responsabilità limitata alla quota conferita.» (Cass. n. 30588 del 2024)

1.4. Le pronunce richiamate, nell'enunciare il principio generale, hanno, tuttavia, anche individuato un'eccezione precisando che il litisconsorzio necessario non sussiste nell'ipotesi in cui i soci, destinatari dell'avviso di accertamento personale per i redditi di partecipazione, prospettino nell'atto introduttivo del giudizio di impugnazione solo questioni personali, fra cui rientrano anche i vizi formali propri del loro avviso di accertamento personale che investono solo la loro posizione.

1.5. Nel caso di specie, per quanto emerge dal ricorso, la ricorrente aveva impugnato l'avviso di accertamento personale, articolando solo due motivi: il primo, con cui aveva lamentato il difetto di motivazione per la mancata allegazione dei documenti a cui si riferiva l'avviso di accertamento sociale per la determinazione del maggior reddito di impresa e, il secondo, con cui aveva denunciato la violazione del suo diritto al contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento per adesione avviato su sua istanza, a seguito del rifiuto da parte dell'Agenzia delle entrate di porre in discussione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

la pretesa fiscale vantata nei suoi confronti in ragione della definitività dell'accertamento sociale non impugnato.

1.6. Si tratta di questioni relative a vizi formali propri dell'avviso di accertamento personale che attengono solo alla posizione della socia ricorrente e non incidono sulla posizione degli altri soci né sui presupposti di fatto e diritto della pretesa fiscale avanzata dall'erario nei confronti della società.

Non sussistono, pertanto, la violazione della disciplina del litisconsorzio lamentata dalla ricorrente e la necessità di instaurazione del contraddittorio nei confronti degli altri soci.

2. Con il secondo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione degli articoli 5 t.u.i.r., 2495 c.c. e 40 comma 2 d.P.R. n. 600 del 1973, censurando la sentenza della CTR nella parte in cui ha ritenuto validamente notificato alla contribuente l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società estinta solo in allegato all'avviso di accertamento personale, benché non fosse più socia al momento dell'estinzione.

2.1. Il motivo è inammissibile perché mira ad ottenere dalla Corte una nuova valutazione del merito della controversia.

2.2. La censura, pur prospettando un vizio di violazione di legge, tende in realtà ad ottenere una diversa valutazione della fattispecie concreta rispetto a quella compiuta dal giudice di appello nella sentenza impugnata sotto il duplice profilo della cessazione della sua qualità di socia prima dell'estinzione della società e della valutazione della validità della notificazione a lei dell'avviso di accertamento sociale.

2.3. Come noto, la corretta deduzione del vizio di violazione di legge presuppone che il ricorrente, ferma restando la ricostruzione della fattispecie concreta compiuta dal giudice del merito, lamenti l'erronea individuazione o interpretazione della norma applicabile indicando specificamente le affermazioni in diritto della sentenza in contrasto con la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sua corretta interpretazione. Il vizio di violazione di legge si evince, dunque, necessariamente dall'esame del testo della sentenza impugnata senza richiedere alcuna digressione sul contenuto delle risultanze istruttorie e non è, quindi, configurabile allorché il ricorrente sia costretto a fornire una lettura alternativa del materiale probatorio ed una ricostruzione diversa della fattispecie concreta per evidenziare l'erronea applicazione della norma.

2.4. Nel caso di specie, la censura relativa alla violazione della previsione dell'art. 2495 c.c. si fonda sul presupposto che la contribuente non facesse più parte della compagine sociale al momento della cancellazione della società dal registro delle imprese, come risulterebbe dalla visura camerale allegata al ricorso per cassazione, e non potesse, quindi, essere destinataria di una valida notificazione dell'avviso di accertamento sociale. Ma il presupposto di fatto su cui la ricorrente fonda la censura non risulta essere stato esaminato e valutato dalla CTR e la ricorrente neanche ha indicato l'atto processuale ove lo avrebbe dedotto nella fase di merito.

2.5. Sotto il profilo della lamentata violazione della disciplina della notificazione dell'avviso di accertamento sociale che sarebbe stato solo allegato all'avviso di accertamento personale della socia in violazione dell'autonomia dei due atti impositivi, la CTR ha accertato, invece, l'avvenuta notifica alla ricorrente dell'avviso di accertamento sociale sulla base dell'ammissione contenuta nell'istanza di accertamento con adesione presentata dalla contribuente "*in cui dava atto della notifica dell'avviso di accertamento relativo alla posizione fiscale anno 2009 della cessata società Sporting Shoes s.a.s. di Giaquinto Elvira",* così esprimendo una valutazione di merito incensurabile in sede di legittimità.

3. Con il terzo motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione dell'art. 24 Cost. per aver la CTR erroneamente affermato che la definitività dell'accertamento del reddito di impresa emesso nei confronti della società preclude al socio, destinatario

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell’autonomo avviso di accertamento per i relativi redditi di partecipazione, la possibilità di contestare anche i presupposti fattuali e giuridici dell’accertamento del maggior reddito di impresa da cui scaturisce la pretesa fiscale a lui rivolta, così ledendo il suo diritto di difesa.

3.1. Il motivo è inammissibile.

3.2. La censura manca, infatti, della specificità richiesta dall’art. 366 comma 1 n. 4 c.p.c. nella formulazione dei motivi di ricorso per cassazione non solo perché delinea la doglianza con riferimento direttamente ad una norma costituzionale senza individuare il parametro di legge ordinaria che il giudice avrebbe violato nell’adozione della statuizione ma anche perché non specifica in quale atto processuale sarebbero state sollevate le contestazioni di merito avverso la pretesa tributaria avanzata dall’erario nei confronti della società di cui la statuizione erronea della CTR avrebbe precluso l’esame.

3.3. Sotto il primo profilo, il vizio di violazione di legge non può essere dedotto con riferimento alla violazione di una norma costituzionale priva della natura di norma di applicazione diretta.

3.4. Al riguardo, la giurisprudenza della Corte è consolidata nel ritenere che la violazione delle norme costituzionali non può essere prospettata direttamente come motivo di ricorso per violazione di legge, ai sensi dell’art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., salvo che si tratti di norme di immediata e diretta applicazione, in mancanza di disposizioni di rango legislativo che disciplinino la materia controversa da valutare sotto il profilo della conformità ai precetti costituzionali.

La Corte ha, infatti, avuto modo di sottolineare, in più occasioni, che «La violazione delle norme costituzionali non può essere prospettata direttamente come motivo di ricorso per cassazione ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., in quanto il contrasto tra la decisione impugnata e i parametri costituzionali, realizzandosi sempre per il tramite dell'applicazione di una norma di legge, deve essere portato ad emersione mediante l'eccezione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

illegittimità costituzionale della norma applicata.» (Cass. Sez. U. n. 25573 del 2020; Cass. n. 15879 del 2018;Cass. n. 3708 del 2014).

3.5. Tuttavia, «La violazione o falsa applicazione delle norme costituzionali può essere prospettata direttamente come motivo di ricorso per cassazione ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. quando tali norme siano di immediata applicazione, non essendovi disposizioni di rango legislativo di cui si possa misurare la conformità ai precetti della Carta fondamentale, dovendo ritenersi che la norma costituzionale, ove sia di diretta applicazione, assurga a parametro del sindacato di legittimità.» (Cass. Sez. U. n. 11167 del 2022).

3.6. Nel caso di specie, la norma costituzionale richiamata dalla ricorrente consacra il principio di inviolabilità del diritto di difesa che si è tradotto nell'adozione da parte del legislatore di un sistema processuale di impugnazione degli atti impositivi improntato alla garanzia del contraddittorio e non ha, quindi, natura di norma di applicazione diretta che possa assurgere a parametro diretto del sindacato di legittimità sulla base del corollario del principio espresso dalla sentenza della Cass. Sez. U. n. 11167 del 2022.

3.7. In ogni caso, la ricorrente ha lamentato la violazione del suo diritto di difesa in relazione all'efficacia preclusiva, erroneamente attribuita dalla CTR, in contrasto con l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte (Cass. n. 12496 del 2024; Cass. n. 1946 del 2001), all'avviso di accertamento sociale definitivo rispetto alla sua facoltà di contestare, comunque, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento personale i presupposti di fatto e di diritto della rideterminazione del reddito di impresa da cui deriva l'imputazione per trasparenza dell'utile, ma non ha specificato l'atto processuale in cui avrebbe sottoposto alla CTR le contestazioni di merito disattese, così non consentendo neanche di apprezzare il suo interesse alla formulazione della censura.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Del resto, come già evidenziato al punto 1.5., i motivi di impugnazione dell'avviso di accertamento personale svolti dalla contribuente nel ricorso introduttivo originario riguardano solo i vizi formali propri dell'atto impositivo e non attingono affatto i presupposti di fatto e di diritto della rideterminazione del reddito di impresa da cui deriva l'imputazione per trasparenza dell'utile.

4. Con il quarto motivo la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 nn. 3 e 4 c.p.c., la violazione degli articoli 42 comma 2 d.P.R. n. 600 del 1973, 7 l. n. 212 del 2000 e 24 Cost., per avere la CTR ritenuto correttamente motivato l'avviso di accertamento integrativo personale attraverso il rinvio all'accertamento societario, in mancanza della trascrizione o allegazione dei documenti a cui aveva fatto riferimento per la determinazione del reddito di impresa, non conoscibili dalla contribuente all'epoca già estranea alla compagine sociale. In particolare, la CTR avrebbe violato la disciplina della motivazione dell'avviso di accertamento che richiede siano allegati o riportati nel loro contenuto essenziale gli atti richiamati nell'atto impositivo ed avrebbe errato nell'affermare che *"…l'avviso di accertamento impugnato contiene tutti gli elementi indicati dalla Suprema Corte- oggetto, contenuto e destinatari- che consentono eventualmente di non allegare il p.v.c. Nella specie l'A.F. riporta dettagliatamente il contenuto dei due p.v.c. n. 1817/15 del 16.4.2015 in tema di controllo plafond e n. 1818/15 del 23.4.2015 in tema di controllo intra) su cui poi viene redatto l'avviso di accertamento nonché il comportamento elusivo della contribuente che non aveva presentato neanche la dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2009 benché socio accomandante della "Sporting Shoes s.a.s. di Giaquinto Elvira"*.

4.1. Il motivo è inammissibile perché sotto forma di apparente deduzione del vizio di violazione di legge è volto a sollecitare il riesame del merito e la valutazione in fatto compiuta dal giudice di merito sull'impugnazione per difetto di motivazione dell'atto impositivo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.2. Le espressioni violazione o falsa applicazione di legge, di cui all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., descrivono i due momenti in cui si articola il giudizio di diritto: a) quello concernente la ricerca e l'interpretazione della norma ritenuta regolatrice del caso concreto; b) quello afferente all'applicazione della norma stessa una volta correttamente individuata ed interpretata. Il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma, ovvero nell'attribuzione alla norma di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie delineata. Il vizio di falsa applicazione di legge consiste, o nell'assumere la fattispecie concreta giudicata sotto una norma che non le si addice, perché la fattispecie astratta da essa prevista - pur rettamente individuata e interpretata - non è idonea a regolarla, o nel trarre dalla norma, in relazione alla fattispecie concreta, conseguenze giuridiche che contraddicano la pur corretta sua interpretazione. Non rientra, invece, nell'ambito applicativo dell'art. 360, comma 1, n. 3), l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta in funzione delle risultanze di causa che è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta perciò al sindacato di legittimità se non sotto l'aspetto del vizio di motivazione (Cass. n. 640 del 2019; Cass. n. 3340 del 2019; Cass. n. 24155 del 2017).

4.3. Nel caso di specie, la ricorrente ha censurato non tanto la violazione delle norme richiamate, che presuppone l'individuazione della parte in diritto della sentenza in contrasto con la disciplina di legge indicata, ma l'accertamento dell'esistenza in concreto dei fatti costituenti il presupposto per la loro applicazione, riservato al giudice di merito. In particolare, la ricorrente ha sollecitato il riesame del giudizio di fatto espresso dalla CTR sull'esistenza del richiamo all'interno dell'avviso di accertamento sociale del contenuto dei due processi verbali di constatazione, laddove ha affermato che "*Nella specie l'A.F. riporta dettagliatamente il contenuto dei due p.v.c.*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

n. 1817/15 del 16.4.2015 in tema di controllo plafond e n. 1818/15 del 23.4.2015 in tema di controllo intra) su cui poi viene redatto l'avviso di accertamento…" sollecitando, peraltro, il raffronto dell'affermazione con alcuni stralci della motivazione dell'avviso di accertamento sociale riportati in ricorso, recanti degli *omissis* proprio nelle parti in cui riportano il contenuto dei processi verbali di constatazione.

5. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

6. Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come da dispositivo.

7. Stante la pronuncia di rigetto integrale del ricorso sussistono i presupposti per il versamento da parte del ricorrente al competente ufficio di merito di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, se dovuto secondo un accertamento spettante all'amministrazione giudiziaria, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Cass. Sez. U. n. 4315 del 2020).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente Concetta Cortese al pagamento a favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 4700 a titolo di compenso, oltre alle 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 del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello, ove dovuto, previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

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

Il Presidente

ROBERTA CRUCITTI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale