



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Roberta Crucitti	Presidente
Lenoci Valentino	Consigliere
Gian Paolo Macagno	Consigliere
Federico Lume	Consigliere
Sabrina Serrelli	Consigliere rel.

Oggetto: società di capitali a ristretta base; avviso di accertamento societario definitivo, contestazioni del socio avverso l'accertamento ai fini IRPEF.

AC -1/7/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 33620/2018 R.G. proposto da:

██████████ c.f. ██████████ rappresentato e difeso
dall'Avv. ██████████ c.f. ██████████ con domicilio eletto
presso lo studio dell'Avv. ██████████

– ricorrente –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*;

– resistente –

avverso

la sentenza n. 526/2017 pronunciata in data 6/10/2017 dalla
Commissione Tributaria Regionale delle Marche e depositata il
10/10/2017;



ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 1 luglio 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate in data 13/6/2006 notificava al contribuente l'avviso di accertamento n. [REDACTED] in quanto socio al 10% della società [REDACTED] S.r.l., a ristretta base sociale, nei cui confronti aveva accertato, con avviso n. [REDACTED] per l'anno 2003, un imponibile IRPEG pari ad euro 3.866.884,00, di cui euro 3.353.709,00 per costi indeducibili a seguito di operazioni in tutto o in parte inesistenti, euro 444.825,00 per omessa contabilizzazione di ricavi ed euro 68.350,00 per cessione di merce non fatturata.

2. L'avviso di accertamento nei confronti del socio veniva quindi emesso ai sensi degli artt. 41, comma 1 lett. e), e 42, comma 1, del t.u.i.r., e dell'art. 41 bis d.P.R. 600/1973, imputando al contribuente la quota di reddito di partecipazione e contestandogli per l'anno 2003 un maggior reddito pari ad euro 386.688,00, conseguentemente determinando un reddito imponibile di euro 462.767,00 e quantificando una maggiore IRPEF dovuta di euro 174.009,00, una maggiore addizionale comunale in euro 1.354,00, una maggiore addizionale regionale di euro 15.468,00, oltre sanzioni per euro 190.831,00.

3. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso del contribuente, annullando l'atto impositivo impugnato, con compensazione delle spese di lite.

4. La Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello dell'Agenzia delle Entrate, condannando il contribuente al pagamento delle spese di lite. In particolare, rilevava la definitività dell'avviso di accertamento societario per mancata riassunzione del giudizio dopo l'annullamento da parte della Corte di cassazione, con ordinanza n.



3775/2010 del 27/10/2015, della sentenza di appello impugnata per carenza di motivazione; inoltre, evidenziava la rilevanza della sola questione della distribuzione al socio della quota di partecipazione al maggior reddito accertato con pronuncia definitiva; infine, considerava la mancanza della prova contraria a carico del contribuente, a fronte della presunzione del maggior reddito coperta da giudicato; da ultimo, esponeva che i costi indeducibili, risultanti dall'accertamento definitivo in relazione ad operazioni inesistenti sia sotto il profilo oggettivo sia soggettivo, avevano prodotto in ogni caso un maggior utile societario civilisticamente rilevante.

5. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a sette motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate non ha depositato controricorso, bensì mero atto al fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione ai sensi dell'art. 370, primo comma, c.p.c.

7. Il ricorrente in data 15/6/2026 ha depositato memorie.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 Cost. e 2909 c.c. in relazione al recupero dei costi ritenuti inesistenti e, quindi, indeducibili nella misura di euro 3.353.709,00.

Il ricorrente evidenzia che con il ricorso introduttivo aveva contestato non soltanto l'avviso di accertamento n. [REDACTED] notificatogli per il recupero delle imposte dirette in virtù della partecipazione societaria al 10%, bensì, *incidenter tantum*, anche l'avviso di accertamento [REDACTED] notificato alla società [REDACTED] S.r.l., a ristretta base, in particolare rilevando che le fatture contestate erano state ritenute



soggettivamente inesistenti e che, pertanto, il costo doveva considerarsi come effettivamente sostenuto e, quindi, legittimamente dedotto dai ricavi da parte della società, con conseguente assenza di utili extrabilancio e di loro distribuzione al socio.

La pronuncia impugnata è, dunque, errata nella parte in cui ha considerato l'accertamento societario definitivo e, pertanto, non più censurabile da parte del socio nonostante questi non avesse partecipato al giudizio instaurato dalla società.

2. Con il secondo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 24 Cost. e 2909 c.c. in relazione alla contestata omessa contabilizzazione di ricavi nella misura di euro 444.825,00.

Il ricorrente evidenzia che con il ricorso introduttivo aveva contestato non soltanto l'avviso di accertamento n. [REDACTED] notificatogli per il recupero delle imposte dirette in virtù della partecipazione societaria al 10%, bensì, *incidenter tantum*, anche l'avviso di accertamento [REDACTED] notificato alla società [REDACTED] S.r.l., a ristretta base, in particolare contestando il recupero a reddito della società partecipata della somma di euro 444.825,00, sia per la carenza di motivazione, stante il mero richiamo *per relationem* alle motivazioni addotte nell'avviso societario che a sua volta faceva rinvio al processo verbale di constatazione, sia per la mancanza di elementi probatori idonei a fondare la pretesa vantata dall'Ufficio basata soltanto su meri indizi non suffragati da riscontri certi ed univoci.

La pronuncia impugnata è, dunque, errata nella parte in cui ha considerato l'accertamento societario definitivo e, pertanto, non più censurabile da parte del socio nonostante questi non avesse partecipato al giudizio instaurato dalla società.



3. Con il terzo motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2699 e 2700 c.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato che i costi dedotti dalla società dovevano considerarsi fittizi e, quindi, indeducibili in quanto relativi ad operazioni inesistenti sia sotto il profilo oggettivo, sia sotto il profilo soggettivo. Invece, dal processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza di Pesaro e Urbino dell'1/7/2004, assistito da fede privilegiata quanto ai fatti attestati, risultava che le fatture di acquisto utilizzate dalla società [REDACTED] S.r.l. per complessivi euro 3.353.709,00 dovevano al più considerarsi soggettivamente inesistenti poiché, sulla base dei controlli incrociati effettuati, le merci indicate nelle fatture erano state effettivamente ricevute e successivamente rivendute dalla società partecipata; da tanto conseguiva l'insussistenza di utili extrabilancio distribuiti al socio.

4. Con il quarto motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 14, comma 4 bis, della 537/1993, come modificata dall'art. 8 del d.l. 16/2012 convertito dalla l. 44/2012, nonché dell'art. 8, comma 3, del d.l. 16/2012, degli artt. 6 e 109 t.u.i.r., e dell'art. 53 Cost., con riferimento alla deducibilità dei costi derivanti dalla contabilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti nella misura di euro 3.353.709,00.

In particolare, secondo la prospettazione del ricorrente, la pronuncia impugnata viola gli artt. 14, comma 4 bis, legge 537/1993 e, quindi, gli artt. 6 e 109 t.u.i.r. e l'art. 53 Cost., poiché il legislatore ha inteso affermare il regime di piena deducibilità dei costi riportati sulle fatture soggettivamente inesistenti, salvo che si tratti di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo ovvero di costi in contrasto con i principi di



effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza. I costi, nel caso di specie, erano effettivi e non risultavano in contrasto con i predetti principi, come evincibile dagli avvisi di accertamento e dal processo verbale di constatazione.

Inoltre, la pronuncia viola l'art. 8, comma 3, del d.l. 16/12 poiché la nuova disposizione, ove più favorevole, deve applicarsi anche ai fatti, atti e attività posti in essere prima dell'entrata in vigore del d.l. 16/12.

In definitiva, la ripresa nei confronti della società, riconosciuta legittima dal giudice d'appello, per effetto di costi ritenuti fiscalmente indeducibili in quanto derivanti dalla contabilizzazione di fatture soggettivamente inesistenti è avvenuta in violazione delle norme di cui in rubrica.

5. Con il quinto motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del d.lgs. 546/1992 per insanabile contraddittorietà della motivazione e vizio logico con riferimento sia all'affermata equivalenza tra operazioni oggettivamente inesistenti ed operazioni soggettivamente inesistenti, sia all'affermata identità di conseguenze e cioè l'ineducibilità di costi contabilmente esposti dai quali conseguire una minore redditualità e utili extrabilancio distribuiti ai soci; ciò, fermo restando gli assorbenti rilievi formulati nei motivi n. 3 e n. 4.

6. Con il sesto motivo, il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la violazione dell'art. 115 c.p.c., per avere omesso la Commissione Tributaria Regionale di considerare il fatto -non contestato dall'Agenzia delle Entrate- costituito dalla accertata coincidenza tra le giacenze fisiche di magazzino ed il dato delle merci rinveniente dalle schede di magazzino, dato ottenuto sottraendo/aggiungendo algebricamente le merci annotate su tutte le fatture di acquisto ricevute (ivi comprese anche tutte quelle fatture



considerate in tutto o in parte inesistenti) e su tutte le fatture di vendita emesse; in ragione di ciò tutti i costi recuperati potevano essere considerati inesistenti al più sotto il profilo soggettivo, con le conseguenze già esposte. Tale circostanza non soltanto non veniva contestata dall'Ufficio ma addirittura confermata nell'atto di appello a pagina 6. La Commissione Tributaria ha, invece, erroneamente affermato la sussistenza di operazioni oggettivamente inesistenti oltre che soggettivamente inesistenti, equiparandone le conseguenze, in violazione del disposto di cui all'art. 115 c.p.c

7. Con il settimo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 24 Cost., con particolare riferimento all'inesistenza di prove circa l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti da parte della società e, comunque, circa l'indicazione di quali e quante fatture sarebbero risultate afferenti a operazioni oggettivamente inesistenti, non consentendo alla parte di svolgere difese.

8. Il primo, il secondo, il quarto ed il quinto motivo possono essere trattati congiuntamente, in quanto relativi a vizi di violazione di legge che riguardano le medesime norme o, comunque, profili strettamente connessi dal punto di vista logico-giuridico e l'ultimo motivo poiché concernente un *error in procedendo* consequenziale alla denunciata violazione di legge.

8.1. I motivi sono fondati.

8.2. Secondo l'orientamento consolidato di questa Corte nel giudizio promosso dal socio avverso l'accertamento del reddito di partecipazione relativo ad una società di capitali a ristretta base, non osta alla contestazione, anche nel merito, del reddito accertato in capo alla società la circostanza che l'avviso emesso nei confronti di quest'ultima sia divenuto definitivo per mancata impugnazione o per



vizi procedurali, difettando in tal caso il vincolo di pregiudizialità. Il socio, in questa ipotesi, può contestare non solo la presunta distribuzione degli utili, ma anche l'effettiva esistenza del maggior reddito societario accertato (Cass. sez. 5, 8/4/2026 n. 8719).

Più in particolare, la Corte ha affermato che «il regime di pregiudizialità nei giudizi tra l'accertamento del reddito percepito dalla società ed il reddito di partecipazione attribuito al socio di società di capitali avente ristretta base partecipativa viene meno nel caso in cui l'accertamento nei confronti della società divenga definitivo non perché giudizialmente ritenuto fondato nel merito, bensì a causa dell'omessa impugnazione dell'atto impositivo o di vizi procedurali dell'impugnativa proposta dalla società; in tali casi il socio può pertanto contestare, con riferimento al reddito di partecipazione a lui attribuito, non solo la mancata distribuzione in suo favore degli utili conseguiti dalla società, ma anche la stessa percezione di redditi distribuibili da parte della società» (Cass. n. 6001 del 2025; Cass. n. 27951 del 2025; Cass. n. 12611 del 2026).

8.3. La Corte territoriale non si è attenuta ai principi innanzi enunciati, laddove ha affermato che la definitività dell'avviso societario non consentiva al socio contestazioni diverse da quelle relative alla presunzione di distribuzione al socio della sua quota di partecipazione al maggiore reddito accertato con sentenza passata in giudicato e, perciò, non più in discussione. In forza dell'avvenuta definizione dell'accertamento societario il giudice d'appello ha, quindi, erroneamente ritenuto che fosse intangibile la presunzione relativa dei maggiori redditi societari, residuando soltanto la possibilità per la società ed il socio di dimostrare una destinazione delle somme costituite dagli utili non dichiarati diversa da quella della ripartizione tra i soci o che tale ripartizione si fosse verificata in un periodo diverso da quello nel quale i maggiori redditi erano stati prodotti.



Alla luce dei principi sopra enunciati, il socio -che non ha partecipato al giudizio instaurato dalla società avverso l'avviso di accertamento del quale era destinataria- ha correttamente articolato censure avverso l'accertamento societario che la Commissione Tributaria avrebbe dovuto valutare invece che considerare cristallizzata *tout court* la pretesa impositiva di cui all'avviso di accertamento n. [REDACTED]

8.4. Allo stesso modo, la Commissione Tributaria Regionale, sempre ritenendo erroneamente insindacabile l'accertamento societario divenuto definitivo, ha affermato l'indeducibilità dei costi riferibili ad operazioni inesistenti sia sotto il profilo oggettivo che avuto riguardo a quello soggettivo, incorrendo in un'ulteriore violazione di legge laddove ha affermato l'indeducibilità dei costi in ogni caso e, quindi, ha considerato esistente il maggior reddito da attribuire per la quota di partecipazione al socio, motivando contraddittoriamente la decisione impugnata in quanto fondata su un'interpretazione errata delle sopra indicate disposizioni di legge.

Ed infatti, è noto che, a fronte di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, l'IVA indetraibile non è deducibile tra i costi d'impresa ai fini della determinazione delle imposte dirette, in quanto configura un esborso non inerente allo svolgimento della specifica attività economico-produttiva, essendo piuttosto espressione di distrazione verso diverse finalità (Cass. Sez.5, 29/09/2025, n. 26340); costituisce, poi, principio consolidato quello per cui, in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, della l. n. 537 del 1993 - nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 44 del 2012 - l'acquirente dei beni può dedurre i costi soggettivamente inesistenti, relativi ad operazioni anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del d.P.R. n. 917 del 1986,



dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, mentre è esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti (Cass. sez. 5, 2/4/2025, n. 8716, che richiama Cass. n. 8480/2022 e Cass. 4645/2020).

Ed infatti, quanto alle operazioni oggettivamente inesistenti, in tema di accertamento Iva e delle imposte sui redditi l'applicazione dell'art. 8, comma 2, del d.l. n. 16 del 2012, conv. con modif. dalla l. n. 44 del 2012, costituente ius superveniens ed avente portata retroattiva, comporta che i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese (Cass. sez. 5, 11/4/2024, n. 9900).

Più precisamente quanto al riparto ex art. 2697 c.c. in relazione all'IVA, l'onere della prova circa la presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria e può essere assolto mediante presunzioni semplici, mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione di fatture ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 9723/2024).

Sempre con riferimento alla detrazione dell'IVA, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, invece, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore



onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto (Cass. n.24471/2022).

La Commissione, invece, ha posto sullo stesso piano, motivando in maniera logicamente incompatibile e contraddittoria, sia le operazioni soggettivamente inesistenti che quelle oggettivamente inesistenti, non distinguendole e non individuandole, né diversamente esaminando le questioni concernenti l'IVA rispetto a quelle in tema di imposte dirette per ciascuna delle contestazioni che vengono in rilievo in relazione alla tipologia delle stesse, non verificando l'assolvimento dell'onere della prova e, comunque, prescindendo dalle censure proposte dal contribuente che, in ogni caso, ha escluso che fossero state contestate operazioni oggettivamente inesistenti; inoltre, ha erroneamente riferito ad entrambe le tipologie di operazioni la conseguenza della indeducibilità dei costi e, quindi, del maggior reddito da partecipazione, affermando soltanto che i costi non sono stati mai sostenuti sebbene esposti contabilmente per derivarne una minore redditualità della gestione societaria.

Le lacune riscontrate e la contraddittorietà/illogicità della motivazione svolta impongono l'annullamento della decisione con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado.

9. Il terzo, il sesto ed il settimo motivo sono assorbiti dall'accoglimento dei precedenti motivi e dal rinvio al giudice del merito per un nuovo esame alla luce dei principi sopra menzionati, in quanto relativi a questioni che presuppongono la risoluzione delle questioni di



fatto che attengono al merito dell'accertamento demandato ed alla valutazione delle contestazioni sollevate dalla parte.

10. In definitiva, il ricorso va accolto con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado delle Marche, che provvederà a nuovo esame ed alla regolamentazione delle spese di lite.

La Corte,

P.Q.M.

in accoglimento del primo, del secondo, del quarto e del quinto motivo di ricorso, assorbiti il terzo, il sesto ed il settimo, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del primo luglio 2026

La Presidente

Roberta Crucitti

