

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10829 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: MACAGNO GIAN PAOLO
Data pubblicazione: 23/04/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 31319/2018 R.G. proposto da:

Galiani Francesco, con l'avvocato Livio Tario

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate, rappresentata e difesa dalla Avvocatura Generale dello Stato

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 1372/2018 depositata il 28/03/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/04/2026 dal Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. Francesco Galiani impugnava gli avvisi di accertamento per Irpef 2009 e 2010, con i quali l'Agenzia delle entrate di Como imputava al contribuente *pro quota* i maggiori redditi realizzati dalla Net Service Communication & Events S.a.s. in liquidazione, della quale era socio accomandante.

2. I giudici del merito non condividevano le ragioni del contribuente, che ricorre per cassazione, con unico motivo, illustrato dal deposito di memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c., avverso la sentenza della CTR indicata in epigrafe che ne ha rigettato l'appello.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, va rigettata l'eccezione di inammissibilità per tardiva proposizione del controricorso erariale, sollevata dal ricorrente.

A fronte della notifica del ricorso, avvenuta in data 19/10/2018, l'Agenzia delle entrate ha notificato il controricorso in data 11/12/2018, avvalendosi della sospensione di nove mesi - di cui all'art. 6, comma 11, D.L. n. 119 del 2018, convertito in L. n. 136 del 2018, per le controversie definibili, dei termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadevano, come nel caso di specie, tra la data di entrata in vigore del decreto (24 ottobre 2018) e il 31 luglio 2019.

2. Con l'unico motivo di ricorso il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione o falsa applicazione dell'art. 5 del d.P.R. n. 917/1986, dell'art. 2279 c.c., e dell'art. 53 Cost.

2.1. Lamenta che la CTR abbia confermato l'attribuzione per trasparenza al ricorrente, socio accomandante della Net Service Communication & Events S.a.s., del maggior reddito contestato alla società in accomandita semplice, proveniente da fatture per operazioni inesistenti, non annotate in contabilità ed emesse in un periodo nel quale la società era posta in liquidazione e, quindi, in violazione dell'art. 2279 c.c.

2.2. Giova premettere all'esame del motivo che l'unitarietà dell'accertamento nei confronti delle società di persone 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 sia tutti i soci, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (Cass., Sez. U., 4/06/2008, n. 14815).

2.3. La ora richiamata decisione ebbe anche però a precisare che «naturalmente, non sussiste litisconsorzio necessario tra società e soci quando il contribuente svolga una difesa sulla base di eccezioni personali, come la qualità di socio o la decadenza dal potere di accertamento, o che riguardino la ripartizione del reddito tra i soci», il che è quanto accaduto nel caso di specie, ove si controverte, infatti, della inapplicabilità nei confronti del ricorrente del principio di trasparenza, senza attingere la legittimità della pretesa tributaria nei confronti della società.

3. Tanto premesso, il motivo di ricorso, con cui si afferma che la CTR, in sostanza, avrebbe dovuto onerare l'Ufficio della prova della effettiva percezione del maggior reddito da parte del socio, è infondato.

4. I primi due commi dell'art. 5 del Tuir dispongono che «i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili» (comma 1); «le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali» (comma 2).

5. Nel d.P.R. n. 917 del 1986 le società di persone non costituiscono un autonomo soggetto passivo d'imposta, ma sono assunte alla stregua di centri di riferimento per la determinazione del reddito, che viene attribuito direttamente ai soci, indipendentemente dalla sua percezione, al termine dell'esercizio e in base alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

5.1. La disposizione ha superato plurimi vagli di legittimità costituzionale (Corte Cost. n. 201 del 2020, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, secondo comma, 53, primo comma, e 113, secondo

comma, della Costituzione; Corte Cost. n. 53 del 2001, in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost.; Corte cost. n. 55 del 1998, in riferimento all'art. 24 Cost.), tutti riferiti specificamente alla posizione del socio accomandante in una società in accomandita semplice.

5.2. Come evidenziato da Corte Cost. n. 201 del 2020 «tale metodo dell'attribuzione del reddito "per trasparenza" - che non è peculiare del nostro sistema impositivo, costituendo un modello per certi versi conosciuto anche negli ordinamenti di altri Paesi - comporta quindi la tassazione IRPEF direttamente in capo ai soci degli utili societari, con imputazione degli stessi per ciascun periodo d'imposta e indipendentemente dalla percezione: assume, così, rilievo il solo fatto della produzione del reddito (con conseguente irrilevanza fiscale della distribuzione degli utili negli esercizi successivi). In base a tale scelta legislativa il presupposto di imposta si realizza, quindi, in capo ai soci e non alla società che, considerata "trasparente", diventa uno "schermo" dietro il quale i primi esercitano collettivamente un'attività economica. Infatti, in forza dell'imputazione al socio del reddito di partecipazione pro quota, indipendentemente dall'effettiva percezione, il socio medesimo diventa l'unico soggetto passivo dell'imposta personale, avendo in realtà dichiarato un reddito proprio ancorché il presupposto dell'imposizione si verifichi unitariamente presso l'ente collettivo che lo produce e lo dichiara. Questa diretta imputazione del reddito è la conseguenza logica immediata del principio accolto dal legislatore tributario di "immedesimazione" esistente tra società a base personale e singoli soci che la compongono, per cui non è configurabile una soggettività distinta, separata o disgiunta della società rispetto ai soci. Tale principio costituisce espressione della giuridica irrilevanza della soggettività delle società di persone in campo tributario, considerando il Fisco le società di persone come uno schermo dietro il quale operano i soci con i particolari poteri di direzione, di controllo e di gestione anche se non sono amministratori». Ancora, «i

suddetti soci, dunque, sul piano tributario, sono chiamati a contribuire alle pubbliche spese in relazione a un incremento patrimoniale realizzato per effetto dell'attività sociale, rispetto alla quale hanno un onere e un potere di controllo (artt. 2261 e 2320 del codice civile) che, da un lato, li pone giuridicamente in grado di avere piena conoscenza dell'indicato incremento patrimoniale e, dall'altro, rende irrilevante, a questi fini, la distinzione tra soci amministratori e non amministratori. L'imputazione reddituale "per trasparenza" delle società di persone, anche avuto riguardo al caso di soci non amministratori (e, in particolare, anche nel caso dell'accomandante), si riconnette quindi alla disciplina civilistica che attribuisce ad essi puntuali poteri di controllo. Tale aspetto concorre così a giustificare - dal punto di vista fiscale - la diretta imputazione del risultato economico prodotto dalla società al socio indipendentemente dalla sua percezione dell'utile. Infatti, anche a prescindere dall'approvazione del rendiconto e dalla previsione statutaria di eventuali riserve di utili (o dalla decisione unanime dei soci in tal senso), il socio già si trova in una relazione con il reddito societario prodotto che appare idonea a integrare la peculiare nozione di "possesso", indicato quale presupposto dell'IRPEF dall'art. 1 del TUIR e che costituisce l'indice di capacità contributiva assunto dal legislatore».

5.3. La Corte ha altresì escluso che si possa parlare di presunzione di distribuzione degli utili in quanto «la previsione del comma 1 del medesimo art. 5, nello stabilire che l'imputazione avviene "indipendentemente dalla percezione", individua un meccanismo d'imputazione di ciò che è stato assunto dal legislatore come reddito prodotto, senza, invece, "presumere" la distribuzione dello stesso. La norma censurata esclude la soggettività passiva tributaria della società di persone e, in tal modo, elimina lo schermo societario imputando direttamente ai soci il reddito prodotto dalla società. Si tratta di una

connotazione strutturale dell'ente ai fini tributari e non di una "presunzione" di distribuzione degli utili».

5.4. Inoltre, il giudice delle leggi ha escluso ogni contrasto di tale previsione con l'art. 1 Tuir, dovendo ritenersi che «il possesso cui fa riferimento il legislatore tributario agli specifici fini dell'IRPEF deve essere inteso, pertanto, quale modo per identificare la relazione del soggetto con la peculiare manifestazione di capacità contributiva che è costituita appunto dal reddito, secondo le regole giuridiche delle singole categorie reddituali» e che «non arbitrariamente il legislatore tributario ha individuato come indice di capacità contributiva la relazione tra il presupposto e il soggetto passivo attraverso la diretta imputazione al socio ("per trasparenza") del reddito prodotto in forma associata, indipendentemente dalla percezione».

5.5. Già in precedenza il giudice delle leggi (Corte Cost. n. 53 del 2001) aveva escluso profili di illegittimità di tale previsione, precisando che fosse «errata l'impostazione per cui il reddito societario, illecitamente sottratto dagli amministratori della società, sia, per effetto della norma impugnata, imputabile ai soci pur dovendo considerarsi puramente fittizio [...] in quanto tale reddito deve, invece, ritenersi effettivo, posto che la sua sottrazione, che è peraltro vicenda interna alla società e non incide sul momento genetico della sua produzione, ne presuppone logicamente la esistenza».

6. È peraltro comune affermazione in dottrina che tali considerazioni siano anche la conseguenza dell'incondizionato diritto del socio alla percezione degli utili all'approvazione del rendiconto, previsto dall'art. 2262 c.c.

7. Nel medesimo ordine di idee, questa Corte ha costantemente ritenuto che il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone vada imputato al socio (come proprio di questo) ai fini dell'Irpef (non essendo la società di persone soggetto

passivo dell'imposta sul reddito), in proporzione della relativa quota di partecipazione (Cass. 29/10/2010, n. 22122; Cass. 12/02/2007, n. 3011; Cass. 27/02/2002, n. 2899). L'imputazione al socio opera quindi anche in caso di accertamento e prescinde dalla mancata contabilizzazione dei ricavi e dai metodi usati dalla società per realizzarli, salve le azioni da lui eventualmente esperibili contro la società, in sede civile ordinaria, per recuperare la sua quota di utile se dovuta (Cass. 30/10/2006, n. 23359).

7.1. E si è precisato che «in tema d'imposte sui redditi delle società di persone (nella specie, una s.a.s.), l'imputazione proporzionale dei redditi della società ai singoli soci, prevista dall'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è indipendente dall'effettiva percezione degli utili e dalla stessa partecipazione del socio alla gestione sociale ed opera anche nel caso in cui le quote di partecipazione siano solo formalmente intestate ai soci; né, in senso contrario, assume rilievo la previsione di cui all'art. 37, terzo e quarto comma, del d.P.R. 29/09/1973, n. 600, che, in ipotesi di interposizione fittizia, prevede solo che le persone interposte, ove dimostrino di aver pagato imposte per redditi successivamente imputati ad altro contribuente, possano chiederne ed ottenerne il rimborso, a cui l'Amministrazione procede, nei limiti dell'imposta effettivamente percepita, dopo che l'accertamento sia diventato definitivo nei confronti dell'interponente (Cass. 04/08/2006, n. 17731 ripresa da Cass. 10/06/2015, n. 11989).

8. In giurisprudenza è stato, peraltro, affrontato anche il tema dell'illecito commesso dagli amministratori o liquidatori di società di persone, che è il tema specifico posto dal ricorrente. Proprio nelle ultime decisioni citate si è esplicitato ulteriormente che lo svolgimento di un'attività costituente reato da parte di uno dei soci-amministratori di una società di persone, in violazione di norme organizzative o di legge, non comporta l'interruzione del rapporto organico, sempre che gli atti posti in essere siano comunque pertinenti all'azione della società e rispondano ad

un interesse riconducibile, anche indirettamente, all'oggetto sociale (Cass. 01/10/2014, n. 20704; Cass. 26/05/2021, n. 14563).

8.1. In tale ordine di idee, questa Corte ha anche precisato che il reddito realizzato da una società di persone in conseguenza dell'attività delittuosa di taluni soci va imputato a tutti i soci, in proporzione della rispettiva quota, a nulla rilevando che taluni di essi non abbiano concorso nel reato (Cass. 11/06/2007, n. 13575, affermando, in fattispecie sostanzialmente sovrapponibile a quella in esame, vertendo su attività che si assume illecita dell'amministratore di società di persone, che «costituisce circostanza irrilevante essere state poste in essere, nell'ambito societario, le attività illecite soltanto da alcuni soci. Fermo restando che le conseguenze di carattere penale non potranno che essere esclusivamente personali, dal punto di vista fiscale ciascun socio dovrà dichiarare la propria quota di reddito di partecipazione, anche se derivante da attività illecite poste in essere da altro socio»; in tale senso, da ultimo, v. anche Cass. 07/06/2024, n. 15999).

9. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al rimborso, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 2.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'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 del 09/04/2026.

La Presidente
Maria Luisa De Rosa