

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Lucio Napolitano

Presidente -

dott. Roberta Crucitti

Consigliere -

dott. Valentino Lenoci

Consigliere -

dott. Paolo Di Marzio

Consigliere Rel.

dott. Daniela Marconi

Consigliere -

ha pronunciato la seguente

Oggetto: Ires, Irpef 2010 -
Società e socio - Operazioni
tra società - Gruppo societario
di fatto - Attribuzione
patrimoniale - Regime fiscale.

R.G.N. 9791/2021

Cron.

C.C. 8/1/2026

ORDINANZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- ricorrente -

contro

Dieffe Sas in liquidazione, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, e la socia **Maria Negri**, rappresentate e difese, in virtù di procure speciali stese su atti allegati, dall'Avv.to Michele Angelo Lupoi del Foro di Bologna, che ha indicato recapito PEC;

- controricorrenti e ricorrenti incidentali -
avverso

la sentenza n. 1015, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna il 17.2.2020, e pubblicata il 5.10.2020;

ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. L'Amministrazione finanziaria notificava alla Dieffe Sas l'avviso di accertamento n. THB02CF02140/2015, contestando il maggior reddito societario ritenuto percepito e non dichiarato in relazione ad omessa dichiarazione di plusvalenza da cessioni immobiliari, con riferimento all'anno 2010. I proventi delle cessioni erano stati utilizzati per estinguere i debiti di altra società avente gli stessi soci, la Cemm Dental Srl. Ai soci, legati tra loro da vincolo di familiarità, erano notificati i conseguenti avvisi di accertamento relativi al reddito di partecipazione ritenuto conseguito e, per quanto ancora d'interesse in questo giudizio, a Maria Negri era notificato l'avviso di accertamento n. THB01CF02162/2015.

La società Dieffe Sas risultava dedita alla locazione di immobili propri, e non deteneva alcuna partecipazione nella Cemm Srl. Gli immobili erano stati ceduti generando plusvalenze, sulle quali non erano state pagate le relative imposte perché le componenti positive di reddito erano stati neutralizzati da affermate componenti negative rappresentate da somme versate alla Cemm Dental Srl, e contabilizzate quali "altri oneri straordinari" (non come crediti verso terzi). L'Agenzia delle Entrate riteneva che l'operazione si fosse risolta in una attribuzione liberale, con l'effetto di evitare l'imposizione sulle plusvalenze, non potendo comunque considerarsi le erogazioni come inerenti. La società affermava invece che si fosse trattato di un'operazione necessitata dall'opportunità di evitare il fallimento della consorella Cemm Dental Srl, dedita alla fabbricazione di apparecchi di odontoiatria, nell'ottica del gruppo societario di fatto in cui dovevano ritenersi integrate le due società, che avevano in comune la compagine societaria, ragion per cui i costi sostenuti dovevano ritenersi inerenti, e comunque le somme erano state versate a titolo di finanziamento.

2. La società ed i soci Maria Negri e Donatella del Rio impugnavano gli avvisi di accertamento a loro notificati innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, proponendo plurime censure. La CTP riuniva i



ricorsi e li accoglieva, ritenendo sussistente il gruppo societario di fatto, e reputando che l'operazione di corresponsione di somme apparisse giustificata ed inerente nell'ottica di una organizzazione societaria di gruppo. In conseguenza i giudici di primo grado accoglievano i ricorsi ed annullavano gli avvisi di accertamento.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello, avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, insistendo nei suoi argomenti, e le contribuenti proponevano ricorso incidentale domandando pronuncia espressa in materia di sanzioni. La CTR dichiarava la cessazione della materia del contendere in relazione al ricorso proposto dal Del Rio Donatella, che aveva aderito a procedura di definizione agevolata della controversia. Quindi rigettava l'appello principale proposto dall'Ente impositore e confermava in materia la decisione di primo grado. Accoglieva invece l'appello incidentale proposto dalle contribuenti in materia di sanzioni, ritenendo difettare anche la prova dell'elemento psicologico.

4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la decisione adottata dal giudice dell'appello, l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a due strumenti d'impugnazione. Resistono mediante controricorso la società e la socia Maria Negri, che hanno pure proposto ricorso incidentale affidato a tre motivi.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s. Procuratore generale Olga Pirone, ed ha domandato di accogliere il ricorso principale e rigettare il ricorso incidentale.

4.2. Le contribuenti hanno quindi depositato memoria, confermando i propri argomenti e replicando alle valutazioni espresse dal P.M.

Ragioni della decisione



1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p. c., l'Ente impositore contesta la violazione o falsa applicazione degli artt. 100 e 109 del Dpr n. 917 del 196, in combinato disposto con gli artt. 2497 ss. c.c., per avere il giudice del gravame erroneamente ritenuto esistente tra la Dieffe Srl e la Cemm Srl un gruppo societario di fatto, nell'assenza di qualsivoglia vincolo negoziale tra le stesse, neppure allegato, e nell'assenza di prova che tra le due società fosse ravvisabile il presupposto della direzione e coordinamento unitarie, peraltro nell'assenza di un interesse del preteso gruppo societario all'esborso effettuato in favore della Cemm Srl.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione degli artt. 100 e 109 del Dpr n. 917 del 1986, per avere la CTR erroneamente ritenuto che sussistesse un interesse del preteso gruppo societario al versamento delle somme per cui è causa. Questo interesse, infatti, non era proprio né del gruppo né della Dieffe Sas la quale, ceduto il patrimonio immobiliare che gestiva per procurarsi la provvista, si è condannata alla cessazione dell'attività.

3. I motivi di impugnazione proposti dell'Agenzia delle Entrate presentano evidenti elementi di connessione e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di sintesi e chiarezza espositiva.

3.1. Le controricorrenti hanno insistentemente eccepito l'inammissibilità del ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria perché lo stesso intende rimettere alla Corte di legittimità un nuovo esame del merito del giudizio, domandando la rivalutazione del materiale probatorio. In realtà, come si è visto riassumendo i motivi di impugnazione e si evidenzierà anche nel prosieguo, l'Agenzia delle Entrate propone censure di diritto, ed i motivi di ricorso risultano perciò ammissibili.



3.2. Come correttamente riassunto dalla ricorrente, la CTR ha ritenuto sussistente il gruppo societario tra la Cemm Srl e la Dieffe Sas in ragione della comunanza della compagine societaria, avendo le due società gli stessi soci, e perché il precedente amministratore poi scomparso, Carlo Del Rio, aveva garantito la situazione debitoria della Cemm con il suo patrimonio personale.

Ora, a parte il fatto che il giudice dell'appello non chiarisce perché la garanzia personale prestata da un socio in favore di una società debba ritenersi, nel caso di specie, certo indice dell'esistenza del gruppo societario, merita di essere evidenziato che sussiste un gruppo quando due (o più) società le quali presentano elementi di collegamento, nel caso in esame la comunanza della compagine societaria, rivelano, innanzitutto, l'esercizio di un potere di direzione e coordinamento comune. La CTR ritiene che l'esercizio di questo potere dipenda dal fatto che le due società avevano il medesimo amministratore, prima Carlo Del Rio, poi Donatella Del Rio, e che il primo aveva anche garantito le obbligazioni della Cemm con il suo patrimonio personale.

Tuttavia, l'esercizio di un potere di direzione e coordinamento deve provarsi mediante il compimento di atti gestionali, che la CTR non indaga e nemmeno indica quali siano stati. Tanto deve osservarsi anche a ritenere possa prescindersi dal fatto che neppure gli indici formali previsti perché possa ritenersi accertata la sussistenza di un gruppo societario (cfr. artt. 2497 ss. c.c.) sono stati riscontrati dal giudice dell'appello, ed invero neppure risulta siano stati allegati dalle contribuenti.

Inoltre, non sussisteva alcun vincolo negoziale tra le due società, ed anche questo è un elemento rilevante per accertare l'esistenza di un gruppo societario.

3.3. L'Amministrazione finanziaria ha pure contestato, fin dall'avviso di accertamento societario di cui ha sempre domandato la conferma, che la dazione di somme in favore della Cemm, la quale ha peraltro comportato



la liquidazione della Dieffe, che per procurarsi la provvista ha ceduto il patrimonio immobiliare che gestiva, sua unica attività, avesse inerenza con l'attività svolta dalla società.

3.3.1. In effetti non è dato individuare quale fosse l'interesse della Dieffe a vendere ogni proprio bene per sanare con il ricavato della cessione i debiti contratti da altra società. Neppure risulta individuato dalla CTR quale fosse l'interesse del 'gruppo societario all'operazione'. Chiaramente individuabile risulta invece l'interesse dei soci della Cemmm, che poi sono gli stessi della Dieffe, ad evitare il fallimento della società beneficiata, ma questo è un discorso evidentemente diverso, e comunque l'intento di evitare il dissesto di una società cui si partecipa non importa il diritto a non versare i tributi dovuti in relazione alle operazioni compiute che abbiano ingenerato una plusvalenza imponibile.

Inoltre, fermo restando che rientra nella discrezionalità imprenditoriale dismettere il proprio patrimonio per pagare i debiti di altri, questo non consente però di esimersi dal versare i tributi dipendenti dalla plusvalenze imponibili conseguite. Ora, la Dieffe sostiene di avere concesso alla Cemmm un prestito, ma non vi è traccia di un simile accordo. Se di un prestito si trattava, l'esborso avrebbe dovuto essere annotato in contabilità come un credito verso terzi, mentre è stato pacificamente iscritto come "altri oneri straordinari", non scontando alcuna imposizione. Tanto si osserva anche a voler ritenere possa prescindersi dal dato di fatto che la stessa Dieffe ha chiarito che, sin da quando il 'prestito' è stato erogato, non poteva prevedersi la restituzione di alcuna somma da parte della Cemmm. In proposito merita di essere ricordato come questa Corte regolatrice abbia già avuto moto di chiarire che l'attribuzione patrimoniale gratuita senza obbligo di restituzione, effettuata spontaneamente tra due società appartenenti allo stesso gruppo, ai fini fiscali assume la natura di liberalità, non rilevando la distinzione civilistica tra atti a titolo gratuito non liberale e liberalità, e l'onere sopportato dalla donante risulta



deducibile soltanto se risultano rispettati i limiti di cui all'art. 100 del d.P.R. n. 917 del 1986, Cass. sez. V, 28.5.2014, n. 14925.

Il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate risulta pertanto fondato, e deve perciò essere accolto.

4. Con il primo motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., società e socia criticano la nullità della sentenza pronunciata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione dell'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per avere la CTR erroneamente ritenuto l'ammissibilità dell'appello, non tenendo conto che l'Amministrazione finanziaria non aveva proposto censure specifiche avverso la decisione di primo grado, limitandosi a riproporre "i motivi già dedotti in occasione delle controdeduzioni in primo grado", ed avendo introdotto "in maniera inammissibile nuove argomentazioni rispetto alla rappresentazione contabile delle operazioni" (controric., p. 25).

4.1. Il giudice dell'appello ha respinto la censura di inammissibilità del gravame introdotta dalle contribuenti argomentando che l'Amministrazione finanziaria ha proposto contestazioni analitiche, "con indicazione specifica e puntuale dei motivi di ricorso" (sent. CTR, p. 3).

4.2. La pronuncia della CTR non merita censura sul punto. Le contribuenti contestano in sostanza, in primo luogo, che l'Amministrazione finanziaria ha proposto in grado di appello solo le medesime questioni già proposte in primo grado e, ancor prima, mediante l'avviso di accertamento, senza proporre censure specifiche avverso la decisione dei giudici della CTP. Invero, anche a prescindere dal soffermarsi in considerazioni sulla natura devolutiva del giudizio di appello, su cui condivisibilmente si è espresso il Pubblico Ministero nelle sue conclusioni scritte, deve evidenziarsi la peculiarità in materia del giudizio tributario, e può ricordarsi come questa Corte regolatrice abbia già avuto occasione di chiarire che nel processo tributario, anche nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire ed a riproporre in appello



le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato già dedotte in primo grado, deve ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, che costituisce norma speciale rispetto all'art. 342 c.p.c., Cass. sez. VI-V, 5.10.2018, n. 24641; e non si è mancato recentemente di ribadire che nel processo tributario, l'onere d'impugnazione specifica richiesto dall'art. 53 del d.lgs. n. 546 del 1992, norma speciale rispetto all'art. 342 c.p.c., è assolto anche ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire ed a riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato già dedotte in primo grado, Cass. sez. V, 19.9.2024, n. 25191. Inoltre non è inibito alle parti proporre 'nuove argomentazioni' nel giudizio di appello, punto sul quale occorrerà anche tornare.

Il primo motivo di impugnazione incidentale risulta pertanto infondato e deve perciò essere respinto.

5. Mediante il secondo mezzo di impugnazione incidentale, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., le contribuenti denunciano ancora la nullità della decisione del giudice del gravame, in conseguenza della violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., per non avere il giudice dell'appello pronunciato circa "l'illegittimità degli atti impositivi per omessa od insufficiente motivazione" (controric., p. 26).

Le ricorrenti incidentali chiariscono che la questione della omessa o insufficiente motivazione era stata introdotta sin dal primo grado, ed i giudici della CTP avevano ritenuto adeguata la motivazione tenuto conto che gli atti impositivi erano stati ben compresi dalle contribuenti, le quali avevano proposto complete ed esaustive difese.

5.1. La CTR non esamina specificamente la censura ma, su tutto quanto non ha riformato, ha confermato la decisione di primo grado.

La questione, in ogni caso, attiene ad un problema di diritto, su cui questa Corte è comunque tenuta a pronunciare, cfr., tra le altre, Cass.



sez. V, 28.10.2015, n. 21968, conf. Cass. sez. VI-III, 8.10.2014, n. 21257.

5.2. Invero gli avvisi di accertamento, allegati in atti, appaiono adeguatamente motivati, del resto l'oggetto del contendere è molto chiaro, anche se ne risulta complessa l'analisi dal punto di vista giuridico. Non appare meritevole di censura neppure l'argomento proposto dai giudici di primo grado secondo cui la sufficienza della motivazione degli atti impositivi può desumersi anche dalla circostanza che le contribuenti ne abbiano correttamente compreso il contenuto, come hanno dimostrato proponendo ampie difese.

Anche il secondo mezzo di impugnazione incidentale risulta pertanto infondato, e deve perciò essere rigettato.

6. Con il terzo motivo di ricorso incidentale, proposto in via subordinata ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., società e socia lamentano l'omessa pronuncia circa "l'inammissibilità dell'appello per la novità delle eccezioni riguardanti l'errata rappresentazione contabile delle operazioni in commento" (controric., p. 28).

6.1. In realtà la CTR ha confermato la decisione della CTP, peraltro specificando espressamente l'accoglimento di tutte ragioni delle contribuenti, anche in relazione alle sanzioni, comunque non dovute nel momento in cui viene annullata la pretesa per la sorte capitale, interamente soddisfacendo le domande delle contribuenti.

Tanto premesso non è precluso alle parti del giudizio proporre nuove tesi giuridiche e nuove argomentazioni che supportino le proprie difese e non si risolvano in domande ed eccezioni che ampliano l'oggetto del giudizio.

Il terzo motivo di ricorso incidentale, nella misura in cui possa ritenersi ammissibile, risulta comunque infondato, e deve perciò essere respinto.

7. In definitiva deve essere accolto il ricorso principale proposto dall'Amministrazione finanziaria e respinto il ricorso incidentale proposto



dalle contribuenti. In conseguenza la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al ricorso accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna perché proceda a nuovo esame.

7.1. Deve anche darsi atto che ricorrono i presupposti processuali perché le ricorrenti incidentali siano assoggettate al pagamento del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale proposto dall'**Agenzia delle Entrate**, respinto il ricorso incidentale introdotto dalle contribuenti, cassa la decisione impugnata in relazione al ricorso principale con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, e provveda anche a regolare tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 *quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte delle ricorrenti incidentali, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 *bis*, se dovuto.

Così deciso in Roma, l'8.1.2026.

Il Presidente

Lucio Napolitano

