

Annullabile l'avviso di accertamento al socio di società a ristretta base se manca l'allegazione degli atti societari

(Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Foggia, Sez. 3, Presidente De Simone M., Relatore Cianciulli T. - sent. n. 171 del 30/01/2026, dep. 02/02/2026) - Causa patrocinata dallo Studio Angelotti.

Topics: avviso di accertamento – ristretta base sociale – difetto di motivazione – diritto di difesa – omessa allegazione atti societari – annullabilità

Abstract: *è illegittimo l'avviso di accertamento notificato al socio di società a ristretta base sociale se l'Ufficio non allega all'atto avverso gli atti asseritamente formati e notificati in danno della società impendendo di fatto al socio ogni difesa avverso la pretesa fiscale.*

(oggetto della controversia: avviso di accertamento per redditi di capitale – anno 2015)

Sentenza

Svolgimento del processo

Con ricorso ritualmente notificato, all'AdE DP di Foggia, il ricorrente impugnava l'avviso di accertamento di cui in epigrafe, notificato il 7.1.22, relativo ai maggiori redditi di capitale imponibili per € 65.299,00 accertati sulla base di due avvisi di accertamento presupposti (indicati nell'atto impugnato) emessi nei confronti delle società ALFA SRL e BETA SRL, in ciascuna delle quali per l'anno 2015 il ricorrente deteneva una quota di partecipazione qualificata pari al 31%.

In particolare, venivano redatti due PVC in data 24.5.21 a carico delle società all'esito di una verifica fiscale condotta dalla GdF Tenenza di Fidenza e accertati maggiore utile/reddito societario, imputato ai sensi dell'art. 41 bis DPR 600/1973 al socio, odierno ricorrente in misura proporzionale alla quota di partecipazione, quale utile occultamente distribuito ai soci attesa la ristretta base societaria.

Il ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato in forza dei seguenti motivi: 1) intervenuta decadenza dal potere di accertamento ex art. 43 DPR 600/73; -2) vizio di sottoscrizione e violazione dell'art. 42 DPR 600/73; -3) inesistenza della notificazione; -4) violazione del principio di contraddittorio endoprocedimentale e difetto di motivazione; -5) inesistenza dell'obbligazione tributaria e violazione degli artt. 44 e 47 TUIR nonché dell'art. 53 della Costituzione.

L'AdE resistente si costituiva ritualmente in giudizio, resistendo alla domanda di annullamento, chiedendo il rigetto del ricorso siccome infondato.

Il ricorrente depositava memoria illustrativa in data 19.1.26.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato per i motivi che seguono. In punto di fatto è emerso attraverso un attento esame della documentazione allegata alle produzioni delle parti, che l'avviso di

accertamento impugnato contiene un richiamo ai due avvisi di accertamento emessi nei confronti delle società (sopra meglio indicati), ma non è corredato dall'allegazione di tali avvisi di accertamento presupposti.

Poi, va rilevato che l'avviso impugnato indica soltanto nella motivazione che in forza dei due avvisi di accertamento presupposti e dell'accertamento di maggiore utile/reddito societario, tale reddito è stato imputato ai sensi dell'art. 41 bis DPR 600/1973 al socio, odierno ricorrente, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

L'atto impugnato spiega le ragioni di fatto e giuridiche in forza delle quali l'utile non dichiarato dalle due società si deve considerare occultamente distribuito ai soci in considerazione del fatto che trattasi di società a ristretta base societaria.

Tuttavia, nessun riferimento è contenuto nell'atto impugnato alle ragioni di fatto e giuridiche in forza delle quali sono stati accertati nei confronti delle due società maggiori utili non dichiarati. In altre parole non è stato riprodotto il contenuto essenziale degli atti presupposti. Nè, come sopra chiarito, tali atti sono stati allegati a quello impugnato.

Ebbene, ad avviso della Corte, la motivazione suindicata è una motivazione apparente, di mero stile. Infatti, attesa la mancata allegazione degli atti presupposti e dei criteri in forza dei quali con riferimento alle due società è stato determinato il maggiore reddito non dichiarato, la motivazione non consente l'esercizio del diritto di difesa. Infatti, non indica tutte le ragioni dell'emissione dell'atto impugnato e tutti gli elementi di fatto e di diritto necessari al contribuente per comprendere il computo dell'obbligazione tributaria oggetto della pretesa impositiva.

Poi, va sottolineato che tale carenza di motivazione non risulta integrata con la memoria di costituzione in giudizio, con cui l'Ufficio resistente non ha fornito le indicazioni di cui l'atto impugnato è carente. La difesa della resistente fondata sul fatto che tale ragioni siano contenute nel PVC della GdF, sopra indicato, è priva di pregio, in quanto trattasi di atto non notificato al ricorrente.

A ciò si aggiunga che non v'è la prova della notifica degli avvisi di accertamento presupposti e/o che tali atti siano divenuti definitivi per omessa impugnazione.

Nell'atto impugnato si legge che tali avvisi di accertamento erano in corso di notificazione. Tuttavia, è emerso che le due società sono state dichiarate fallite con due sentenze emesse dal Tribunale di Foggia: depositate nei mesi maggio e settembre 2022 (cfr. sentenze allegate alle memorie illustrative di parte ricorrente). Tale circostanza rende ancora più incerta la questione della notifica degli atti presupposti, atteso che al momento della notifica dell'atto impugnato (7.1.22) non erano stati ancora notificati alle società.

Orbene, in punto di diritto, giova osservare che l'obbligo di motivazione è fissato, in via generale, per tutti gli atti amministrativi e tributari da molteplici disposizioni di legge: l'art. 3 l. 241/90, l'art. 7 l. 212/2000 e l'art. 42 DPR 600/73.

E' noto che l'art. 7 L. 212/00 prevede espressamente che se nella motivazione di un atto impositivo si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato a quello che lo richiama. Inoltre, l'art. 42 DPR 600/73 prevede che se la motivazione dell'avviso di accertamento fa riferimento ad un atto non conosciuto, né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Invero, in base ad un condivisibile orientamento della Corte di Cassazione l'obbligo di l'allegazione dell'atto indicato nella motivazione tende a realizzare l'effettività del contraddittorio e a garantire il diritto di difesa. Ciò comporta che non è sufficiente la mera astratta conoscibilità dell'atto, ma è necessario che l'atto richiamato sia effettivamente conosciuto o che l'atto che effettua il richiamo ne riproduca il contenuto in maniera tale da garantire il diritto di difesa (cfr. Cass. 2014/9452; Cass. 2010/18532; CTP Cuneo 51/1/14 del 10.2.14).

Alla luce degli esposti principi e delle risultanze istruttorie in atti, va rilevato il difetto di motivazione dell'atto impugnato.

In definitiva, per i motivi illustrati, il ricorso merita accoglimento, conseguentemente va annullato l'atto impugnato.

Sussistono gravi motivi per compensare le spese di lite, attesa la complessità delle questioni sottese alla decisione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato.
Compensa le spese di lite.

Commento **di Antongiulio Angelotti***

La sentenza emessa dalla Corte di Giustizia di primo grado di Foggia, sopra integralmente riportata, facendo corretta applicazione delle norme sostanziali e processuali, ha annullato l'avviso di accertamento emesso nei confronti del contribuente per difetto di motivazione.

L'atto agenziale contestava al contribuente il mancato assoggettamento ad IRPEF e alle relative addizionali regionali e comunali di presunti redditi di capitale asseritamente percepiti nel corso dell'anno 2015 in ragione della partecipazione (qualificata) a società a responsabilità limitata con ristretta base sociale e ne chiedeva il pagamento, con interessi e sanzioni, per oltre 65.000 euro.

Il ricorrente opponeva l'atto impositivo deducendo la sua annullabilità per intervenuta decadenza del potere impositivo (l'atto veniva notificato nel 2022 nonostante afferisse all'annualità fiscale 2015), per difetto di sottoscrizione, inesistenza giuridica della notificazione, violazione del contraddittorio preventivo endoprocedimentale, difetto di motivazione – sotto il duplice profilo della

mancata allegazione degli atti a danno di terzi e dell'assenza di presupposti a supporto della asserita distruzione dei maggiori utili contestati alle società – e per altre eccezioni meritorie.

Con la sentenza n. 171/2026, la Corte ha ritenuto assorbente la censura relativa al difetto di motivazione dell'atto agenziale, sotto il prefato profilo della omessa allegazione degli atti asseritamente formati e notificati in danno della società.

Decidendo sulla base del criterio della ragione più liquida, il Giudice foggiano rilevava il patente difetto di motivazione dell'atto avverso atteso che gli atti societari a cui l'Ufficio rinviava integralmente non risultavano allegati all'atto di accertamento opposto impedendo, di fatti, qualsivoglia contestazione in danno del diritto di difesa dell'odierno ricorrente. Secondo il Giudice di prime cure, la mera indicazione nell'atto al socio dei maggiori utili societari non è sufficiente a dotare l'atto della obbligatoria motivazione, che per costante orientamento

dei giudici con l'ermellino deve consentire al contribuente di espletare in maniera compiuta il proprio diritto di difesa. Questo è il significato dell'art. 7 c. 1 L. 212/2000 secondo il quale – nella versione vigente *ratione temporis* – “Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.”

E tale motivazione – *id est* allegazione degli atti societari – deve sussistere *ab origine* non essendo ammissibile nell'ordinamento tributario una motivazione postuma dell'atto accertativo¹.

La pronuncia è allineata ai più frequenti orientamenti della Suprema Corte che, sul delicato rapporto tra accertamento societario – atto pregiudiziale – e accertamento al socio – atto consequenziale o dipendente – ha più volte ribadito come il socio deve avere la facoltà di contestare non solo che gli utili societari – eventualmente conseguiti – non siano stati distribuiti perché reimpiegati in altre attività (prova quasi diabolica da fornire) ovvero dimostrare l'estraneità del socio alla gestione sociale, ma altresì che gli stessi maggiori utili societari non siano stati effettivamente conseguiti: *in aliis verbis* il socio deve poter contestare l'*an* ed il *quantum debeatur* stesso della pretesa fiscale incoata in danno della società.

I Giudici di Piazza Cavour hanno recentemente affermato che “Sembra anche opportuno evidenziare come la Suprema Corte abbia di recente chiarito che “in tema di imposte sui redditi di capitale, per escludere l'operatività della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, conseguiti e non dichiarati da una società a ristretta base partecipativa, non è sufficiente che il socio si limiti ad allegare genericamente la mancanza di prova di un valido e definitivo accertamento nei confronti della società, ma **deve contestare lo stesso effettivo conseguimento, da parte della società, di tali utili**, ove non sia in grado di dimostrare la mancata distribuzione degli stessi, **stante l'autonomia dei giudizi nei confronti della società e del socio e il rapporto di pregiudizialità dell'accertamento nei confronti del primo rispetto a quello verso il secondo**” (Cass., sent. 19/08/2020, n. 17356).

Tanto, si badi bene, anche se l'accertamento nei confronti della società sia persino divenuto definitivo, proprio in ragione dell'autonomia dei giudizi tra l'accertamento societario e quello del socio.

Pertanto, quand'anche l'accertamento della società sia divenuto definitivo – *in primis* per omessa impugnazione da parte del legale rappresentate, unico soggetto a ciò legittimato – il socio deve sempre avere il diritto di opporre la pretesa tributaria da cui promana la ripresa fiscale a suo danno.

Non mancano, tuttavia, in *subiecta materiae* orientamenti in senso contrario della Corte di Cassazione – invero poco condivisibili a parere di chi scrive – con riferimento proprio al

¹ Per tali ragioni non si ritiene invece condivisibile la parte della pronuncia nella quale il giudice di prime cure sembra suggerire una possibile sanatoria di tale

carezza motivazionale con l'atto di costituzione dell'Ufficio)

rapporto di pregiudizialità tra accertamento societario e quello al socio².

Il tema della pregiudizialità riveste un sensibile grado di delicatezza e probabilmente richiederebbe un intervento delle Sezioni Unite del Massimo Consesso o ancora meglio del Legislatore (già compulsato sul punto dalla Legge delega 111/2023).

A parere di chi scrive, il diritto di difesa del socio – ancorché parte di un ristretto sodalizio – non può risultare pregiudicato da ogni vicenda correlata all'avviso di accertamento societario, conseguenza tipica invece degli accertamenti a società di persone: diversamente si determinerebbe una ingiusta contrazione del diritto difesa costituzionalmente garantito dall'art. 24.

Ed allora, stante l'autonomia dei due giudizi (principio in forza del quale è escluso il litisconsorzio necessario tra società e soci), il predetto rapporto di pregiudizialità si potrebbe risolvere nel compromesso secondo il quale solo un giudicato esplicito sostanziale sull'effettivo conseguimento di maggiori utili sociali potrebbe pregiudicare il diritto del socio di difendersi sulle contestazioni mosse all'ente collettivo e quindi solo nell'ipotesi in cui il Giudice chiamato a pronunciarsi sull'effettivo conseguimento di maggiori utili – e sempreché tali maggiori utili abbiano generato una effettiva disponibilità finanziaria distribuibile in capo ai soci. Diversamente, in tutte le altre ipotesi in cui l'accertamento societario sia anche divenuto definitivo, ovvero sia oggetto di pronuncia passata in giudicato ma che non accerta nel merito

l'effettivo conseguimento dei maggiori utili, alcun effetto pregiudizievole potrà imporsi al socio che invece potrà espletare ogni difesa ritenuta utile ivi inclusa la contestazione sulla formazione dei maggiori utili sociali.

Sempre sul rapporto di pregiudizialità è altresì essenziale, a parere di chi scrive, che l'accertamento della società sia validamente notificato, diversamente lo stesso non potrebbe esplicitare alcuna efficacia impositiva e quindi non produrre quell'effetto di pregiudizialità più volte statuito dalla Corte di Cassazione.

Infine è doveroso rappresentare che a decorrere dall'anno 2018 i dividendi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta. Ci si chiede se gli Uffici finanziari si limiteranno ad accertare esclusivamente l'ente societario per l'omessa effettuazione delle ritenute ovvero, come chi scrive ritiene verosimile, gli Uffici applicheranno – impropriamente – l'art. 35 D.P.R. 602/73³ contestando anche al socio sostituito l'omessa effettuazione delle ritenute sui dividendi da parte delle società.

Ruvo di Puglia, lì 27/03/2026.

* Commento a cura del Dr. Antongiulio Angelotti, Dottore Commercialista, Revisore Legale e Advisor della Crisi di Impresa in Ruvo di Puglia (BA).

Partner dello Studio Angelotti.

² Si veda Cass., ord. 30568/2024 secondo cui "1.8 Per consolidata giurisprudenza di legittimità, qualora nei riguardi di una società di capitali a ristretta base partecipativa sia intervenuto un accertamento definitivo circa l'esistenza di utili "in nero" realizzati dal sodalizio, il giudizio tributario promosso dal socio ne rimane pregiudicato (cfr. Cass. n. 441/2013, Cass. n.

3831/2022), non potendo in esso prospettarsi doglianze riferibili a tale accertamento (cfr. Cass. n. 3980/2020)".

³ Art. 35 D.P.R. 602/73 – "Quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti, il sostituto è coobbligato in solido".