

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26927 Anno 2026
Presidente: DI MARZIO PAOLO
Relatore: ANGARANO ROSANNA
Data pubblicazione: 15/10/2026

Avviso di accertamento -
motivazione - motivazione
per relationem.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10994/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato,

– ricorrente –

contro

IBLA FER S.N.C. DI D'ANGELO MARIO & CO., IN LIQUIDAZIONE,
BRANCATO GIUSEPPE LILLO, BURGIO LILLO, D'ANGELO MARIO,
GANGAROSSA ANGELO, MESSANA TIZIANO

– intimati –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. SICILIA, n. 4239/2018,
depositata il 9 ottobre 2018

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 17
settembre 2026 dal consigliere Rosanna Angarano.

FATTI DI CAUSA

1. Con un primo avviso di accertamento l'Agenzia delle entrate rettificava il reddito d'impresa dichiarato dalla Ibla Fer s.n.c. di D'Angelo Mario & C. per l'anno 2010, contestando l'indebita contabilizzazione di costi, pari a complessivi euro 183.880,00, relativi a operazioni ritenute oggettivamente inesistenti. Di seguito, in applicazione del regime di trasparenza di cui all'art. 5 t.u.i.r. notificava ai soci Giuseppe Lillo Bancato, Lillo Burgio, Mario D'Angelo, Angelo Gangaossa, Tiziano Messana, avvisi di accertamento personali con i quali imputava loro, in proporzione alla quota di partecipazione, il maggior reddito ai fini Irpef.

2. La società e i soci impugnavano gli atti impositivi innanzi alla C.t.p. di Agrigento che rigettava il ricorso.

La sentenza veniva riformata in secondo grado in accoglimento dell'appello spiegato dai contribuenti.

La C.t.r., per quanto di rilievo nel presente giudizio, rilevava che l'avviso di accertamento emesso nei confronti dei soci richiama *per relationem* sia l'avviso di accertamento societario, sia gli atti impositivi emessi nei confronti delle società terze che avevano intrattenuto i rapporti con la Ibla Fer, ma senza allegarne gli esiti, così non consentendo ai contribuenti la verifica dei riscontri di coerenza interna ed esterna al fine di confutare quanto loro contestato. Per l'effetto, annullava gli atti impositivi impugnati.

3. Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, ritualmente notificato presso il difensore della società e dei soci nel secondo grado di giudizio. Gli intimati non hanno svolto attività difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la violazione e/o

falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art 36 d.lgs. n. 546 del 1992. Censura la sentenza impugnata per motivazione omessa o apparente nella parte in cui ha annullato anche l'atto impositivo societario senza esporne le ragioni. Osserva in proposito che la sentenza fa esclusivo riferimento agli atti impositivi personali.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 7 legge n. 212 del 2000.

In via subordinata, per l'ipotesi in cui la sentenza impugnata venga interpretata nel senso che la C.t.r. abbia inteso annullare anche l'avviso societario per vizio della motivazione, assume che dalla lettura dello stesso emergeva, invece, la compiutezza delle ragioni sottese alla ripresa fiscale, essendo riprodotto il contenuto essenziale degli atti presupposti e richiamati. Aggiunge che il processo verbale di constatazione (p.v.c.) a carico della società, richiamato nell'atto impositivo, come ivi indicato, era stato formalmente notificato il 26 novembre 2014 al rappresentante legale e liquidatore della stessa.

2. Il primo motivo è fondato, restando assorbito il secondo.

La C.t.r., dopo aver richiamato, in generale, i principi di diritto in tema di motivazione *per relationem* degli atti impositivi, venendo ad esaminare la fattispecie concreta, ha fatto, testualmente, esclusivo riferimento all'avviso di accertamento di cui erano destinatari soci, evidenziando che il medesimo richiamava il p.v.c. emesso nei confronti della società e quelli ulteriori nei confronti delle società terze cui erano riferibili le operazioni ritenute oggettivamente inesistenti. Nulla ha detto, invece, con riferimento alla motivazione dell'avviso societario, pure contestualmente impugnato; ciononostante, nel dispositivo ha annullato anche detto ultimo. Non risultano, pertanto, in alcun modo esposte le ragioni dell'annullamento, non essendovi alcun punto della

motivazione dalla quale possa evincersi che la C.t.r., con accertamento di merito ad essa demandato, abbia riscontrato il medesimo vizio della motivazione anche nell'atto impositivo destinato alla società.

3. Con il terzo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 7 legge n. 212 del 2000 in relazione all'annullamento degli atti impositivi personali.

Evidenzia che gli avvisi di accertamento notificati ai soci – tutti di identico tenore – richiamaivano *per relationem* l'avviso di accertamento societario, il quale era stato anche allegato ai primi; che, invece, non occorre l'allegazione del p.v.c. – il cui contenuto era, per altro, riprodotto, in quanto il medesimo era stato già portato a conoscenza della società che lo aveva sottoscritto.

4. Il motivo è fondato.

4.1. Per costante orientamento di questa Corte, l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 42 d.P.R. n. 600 del 1973, non ha l'obbligo di allegare all'atto impositivo i documenti richiamati, potendo limitarsi a riprodurne il contenuto. L'avviso di accertamento, pertanto, non può ritenersi privo della motivazione ove faccia rinvio *per relationem* al processo verbale di constatazione (Cass. n. 5930/2025, Cass. n. 34906/2024).

4.1.1. Con specifico riferimento al rapporto tra il p.v.c. e l'avviso di accertamento, questa Corte ha chiarito che occorre distinguere tra la motivazione dell'atto impositivo e la prova dei fatti posti a fondamento dello stesso, sicché l'esistenza di un'adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si regge; che la motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 legge n. 212 del 2000, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di

merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere *l'an* ed il *quantum* della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; che il p.v.c. ha una duplice valenza rispetto all'avviso di accertamento che su di esso si fonda: da un lato, pone anzitutto una questione di completezza motivazionale, anche *per relationem*, dell'avviso e, quindi, di pienezza del contraddittorio in merito alle ragioni dell'accertamento fondanti, in tutto o in parte, sugli esiti delle indagini rassegnate; che nel caso in cui il p.v.c. sia allegato all'atto impositivo ma non sia prodotto in giudizio, il giudice può disporre l'acquisizione (anche ex art. 22, commi 4 e 5, d.lgs. n. 546 del 1992, senza che ciò implichi esercizio dei poteri di integrazione probatoria ex art. 7, comma 1, del medesimo decreto), trattandosi di attività preordinata alla completezza del provvedimento impositivo già in atti, funzionale all'integrazione del contraddittorio su di esso; nel caso, invece, in cui l'atto impositivo trascriva parti del p.v.c. o si limiti a richiamarlo, il giudice di merito, con onere di motivazione sul punto, dovrà verificare se tali circostanze integrino, eventualmente anche con agli altri elementi acquisiti al giudizio, indizi che non consentano di condurre ad una decisione ragionata e, dunque, impongano l'esercizio del potere di integrazione probatoria ex art 7 cit. (Cass. n. 16625/2025).

4.1.2. Con particolare riferimento alla posizione del socio ed alla motivazione dell'atto impositivo personale, la giurisprudenza di legittimità ha, in più occasioni, affermato che l'obbligo di motivazione, come disciplinato dall'art. 7 legge n. 212 del 2000 e dall'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, è soddisfatto anche mediante rinvio *per relationem* alla motivazione dell'avviso di accertamento riguardante i maggiori redditi percepiti dalla società, ancorché solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, ex art. 2476 c.c., ha il potere di consultare

la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass. n. 21126/2020). Infatti, l'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio (sia esso socio di una società di capitali, sia esso socio di una società di persone) per redditi provenienti da utili non dichiarati della società anzidetta, non può ritenersi separato ed autonomo rispetto all'accertamento svolto nei confronti della società. Esso, pertanto, è legittimamente emesso ed adeguatamente motivato, seppur contenente un mero rinvio *per relationem* ai redditi della società, in quanto i soci, ai sensi degli artt. 2261 e 2476 c.c. (dettati rispettivamente per le società di persone e per le società a responsabilità limitata) hanno il potere di consultare la documentazione della società; di prendere visione degli atti accertativi emessi nei confronti di quest'ultima e degli eventuali documenti giustificativi in possesso della medesima; di prendere parte attiva agli accertamenti esperiti nei confronti della società, al fine di contrastarli. (Cass. n. 5930/2025, Cass. n. 21126/2020, Cass. n. 14275/2018). In questa prospettiva, la presunzione di conoscenza da parte del socio si regge sulla massima esperienziale, secondo cui nella società costituita da un ristretto gruppo di persone non è verosimile che esse non abbiano conto di quanto accade – o comunque possano ignorarlo – proprio a causa della vicinanza alle vicende societarie, agli altri soci ed alla gestione della società. Sicché, il potere di controllo del socio conduce a ritenere che gli atti sottesi all'avviso di accertamento nei confronti della società siano noti al contribuente, o comunque facilmente conoscibili, ciò rendendo inutile l'allegazione degli atti in questione, atteso che la *ratio* dell'art. 7 legge n. 212 del 2000 non è di assolvere un dovere formale, ma di portare a conoscenza del contribuente i fatti fondanti l'accertamento nei suoi confronti che egli non conosca o non sia in

grado di conoscere, al fine di assicurare la garanzia del diritto di difesa. (Cass. n. 5930/2025 Cass. n. 2288/2025).

4.2. La C.t.r., nel ravvisare un vizio formale degli atti impositivi diretti ai soci per carenza della motivazione, in quanto richiamavano *per relationem* il p.v.c. notificato alla società e quelli ulteriori notificati alle società coinvolte nelle operazioni ritenute inesistenti ma non allegavano i relativi esiti, non si è attenuta a questi principi e ha confuso il profilo relativo alla validità formale dell'atto con il profilo attinente alla prova dei fatti contestati.

5. Ne consegue, in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, e del terzo motivo di ricorso, la cassazione della sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il terzo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 17 settembre 2026.

Il Presidente
Paolo Di Marzio