

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13262 Anno 2026  
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE  
Relatore: LEUZZI SALVATORE  
Data pubblicazione: 08/05/2026

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 14970/2022 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

██████████ Elena, n.q. di ex legale rappresentante di Radioricambi s.r.l.  
in fallimento e quale erede, unitamente al fratello ██████████ Federico  
dell'ex socia di maggioranza ██████████ Tiziana, rappresentati e difesi  
dall'avv. ██████████ ██████████ unitamente all'Avv. ██████████ ██████████

-controricorrente, ricorrente incidentale-

e contro

Radioricambi s.r.l. in fallimento

-intimato-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna n. 1480/2021 depositata il 09/12/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/04/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

### **FATTI DI CAUSA**

La controversia concerne l'anno d'imposta 2013 e trae origine dall'avviso di accertamento n. THB07CH02225/2018, con il quale l'Ufficio ha contestato alla società Radioricambi s.r.l. (poi fallita) l'omessa effettuazione della ritenuta a titolo d'imposta (aliquota 12,5%) sugli utili ritenuti distribuiti ai soci [REDACTED] Elena e [REDACTED] Federico, titolari di partecipazione non qualificata del 20% ciascuno, sul presupposto dell'accertamento induttivo di maggiori ricavi e, quindi, di utili extracontabili in capo alla società a ristretta base partecipativa. Nel giudizio di primo grado, instaurato avverso il predetto avviso, la società ha dedotto – tra l'altro – vizi di notifica e del contraddittorio, incongruenze sugli importi, carenza di motivazione e difetto di prova circa la distribuzione occulta di utili, nonché profili di illegittimità delle sanzioni, riproponendo altresì le censure svolte nel contenzioso "presupposto" relativo all'accertamento societario. L'Ufficio si è costituito, dando atto della correzione, in autotutela, di un errore di calcolo e resistendo alle doglianze.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, con sentenza n. 841/2019, pubblicata il 17 settembre 2019, ha accolto il ricorso e ha annullato l'avviso di accertamento, compensando le spese.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello, deducendo, in sintesi, che la decisione di primo grado si era fondata in modo improprio su esiti afferenti al giudizio relativo all'accertamento societario e prospettando, altresì, la pregiudizialità di quest'ultimo. Nel corso del giudizio di secondo grado è intervenuto il fallimento della società (dichiarato con sentenza del

Tribunale di Bologna n. 25 del 26 febbraio 2021), con conseguente interruzione del processo e successiva riassunzione su istanza dell'Agenda; stante l'inerzia della curatela, si sono costituite in appello [redacted] Elena (già legale rappresentante) e [redacted] Tiziana (socio di maggioranza) della società fallita, la cui legittimazione è stata contestata dall'Ufficio e poi riconosciuta dal giudice di appello. La CTR, con la sentenza qui impugnata per cassazione, ha accolto parzialmente l'appello dell'Amministrazione finanziaria e, in riforma della pronuncia di primo grado, ha determinato l'utile distribuito ai soci in euro 73.365, con conseguente ritenuta non effettuata nella misura del 12,5% di tale importo, rigettando nel resto e compensando le spese.

Avverso tale decisione l'Agenda delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione articolato in due motivi. Si sono costituiti con controricorso [redacted] Elena, quale ex legale rappresentante di Radioricambi s.r.l. in fallimento, e, quali eredi della socio di maggioranza [redacted] Tiziana (deceduta il 15 febbraio 2022), [redacted] Elena e [redacted] Federico; nel medesimo atto è stato altresì proposto ricorso incidentale, affidato a un motivo.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Con il **primo motivo** di ricorso l'Agenda delle Entrate censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli artt. 42 e 43 R.D. n. 267 del 1942 e dell'art. 2697 c.c., assumendo erronea l'affermazione della CTR circa la perdurante legittimazione processuale del soggetto fallito (e, per quanto dedotto, dei soggetti costituitisi in luogo della curatela), in difetto di prova che la mancata costituzione del curatore fosse determinata da disinteresse e non già da valutazione di non convenienza economica della coltivazione del giudizio.

Il **primo motivo** del ricorso principale è infondato.

La CTR ha respinto l'eccezione di difetto di legittimazione attiva valorizzando, testualmente, che *«al curatore fallimentare risulta notificata l'ordinanza con cui è stato interrotto il procedimento, ma non si è costituito in giudizio dimostrando una completa ed evidente inerzia e disinteresse all'esercizio di qualsiasi iniziativa finalizzata alla tutela giurisdizionale della società e, di conseguenza, dei suoi soci»* e che *«conseguentemente, il legale rappresentante della società fallita ... e la socia di maggioranza ... sono legittimate a partecipare al presente giudizio in sostituzione del curatore, al fine di tutelare gli interessi patrimoniali della società e quelli consequenziali dei soci»*.

In tema di contenzioso tributario, le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U, 28 aprile 2023, n. 11287) hanno affermato che, in caso di rapporto d'imposta i cui presupposti si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, il contribuente dichiarato fallito, cui sia stato notificato l'atto impositivo, lo può impugnare, ex art. 43 l.fall., in caso di astensione del curatore dall'impugnazione, essendo a tal fine sufficiente *«il comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia»* dell'organo della procedura, *«indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato»*. Tale approdo è espressamente "calibrato" sulla peculiarità dell'obbligazione tributaria: il fallito conserva la qualità di soggetto passivo del rapporto d'imposta e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto; inoltre, l'accertamento della pretesa erariale è sottratto alla *vis attractiva* del foro concorsuale ed è rimesso al giudice tributario, sicché la mancata impugnazione nel termine decadenziale può consolidare la pretesa anche oltre la procedura, senza che residuino, per il fallito, spazi alternativi di contestazione. Coerentemente, le Sezioni Unite hanno precisato che l'insussistenza dello stato di inerzia (così inteso) comporta il difetto della capacità processuale del fallito in ordine all'impugnazione dell'atto e deve essere rilevata anche d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado.

La successiva giurisprudenza di legittimità ha ribadito tali coordinate: da un lato, si è confermato che, fuori dall'ambito tributario, la legittimazione suppletiva del fallito resta ancorata al *totale disinteresse* della curatela (così, tra l'altro, Cass. 21 novembre 2025, n. 30732); dall'altro, in linea con l'insegnamento delle Sezioni Unite, si è ulteriormente precisato che, in materia tributaria e con riferimento ai rapporti d'imposta i cui presupposti si sono formati prima della declaratoria fallimentare, la *mera inerzia* assunta dal curatore nei confronti dell'atto impositivo è sufficiente a far sorgere la legittimazione processuale straordinaria della società fallita o dei suoi amministratori a impugnare l'atto (Cass., Sez. 5, 30 luglio 2024, n. 21333), essendo dirimente il mero omesso esercizio della tutela giurisdizionale, *quale che ne sia la motivazione*, e dunque anche a fronte di una ponderata astensione dell'organo concorsuale. Resta fermo che detta sufficienza opera – per le ragioni già indicate – a fronte di un atto impositivo concernente presupposti anteriori alla sentenza dichiarativa di fallimento (Cass. 21 novembre 2025, n. 30719, in motivazione, §§ 2.9-2.10).

Nel caso in esame la controversia attiene a un periodo d'imposta (2013) anteriore alla dichiarazione di fallimento (2021) e la sentenza impugnata dà atto della mancata costituzione della curatela dopo la notificazione dell'ordinanza di interruzione: ciò integra, sul piano oggettivo, l'astensione richiesta dal principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite. Ne discende che la censura dell'Agenzia – la quale pretende che, per radicare la legittimazione del fallito, occorra una prova ulteriore circa il "*disinteresse*" della curatela e non già una scelta di non convenienza – non coglie nel segno, poiché introduce un requisito (di tipo soggettivo e motivazionale) che, per l'impugnazione dell'atto impositivo relativo a presupposti prefallimentari, è stato espressamente escluso: rileva, invece, la sola inerzia/astensione in senso oggettivo, salvo che risulti l'attivazione della curatela sul medesimo rapporto d'imposta, evenienza che qui non emerge.

Tale soluzione, peraltro, è coerente con l'esigenza di assicurare effettività al diritto di difesa del soggetto passivo, esposto alle conseguenze, anche sanzionatorie, della definitività dell'atto, pur in costanza di procedura concorsuale. Ne consegue il rigetto del primo motivo.

Con il **secondo motivo** di ricorso l'Agenzia deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di un fatto oggetto di discussione e decisivo, lamentando che la CTR, nel ridurre la pretesa ritenendo non riconosciute le deduzioni dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati, avrebbe postulato d'ufficio l'esistenza di componenti negative senza adeguato supporto probatorio e senza considerare la prospettazione dell'Ufficio circa l'insussistenza di ulteriori costi deducibili (trattandosi, secondo la ricorrente, di costi già contabilizzati e "trasferiti" all'annualità successiva).

Il **secondo motivo** è inammissibile.

Il vizio contemplato dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (nel testo, applicabile *ratione temporis*, risultante dalla riformulazione di cui all'art. 54 d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012) concerne esclusivamente l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che sia stato oggetto di discussione tra le parti, entro i limiti del "minimo costituzionale" del sindacato sulla motivazione, come chiarito da Cass., Sez. U, 7 aprile 2014, n. 8053 (nonché, tra le altre, Cass., Sez. U, 22 settembre 2014, n. 19881). Ne consegue che il ricorrente è onerato di indicare puntualmente il *fatto storico* (principale o secondario) che si assume pretermesso, il dato testuale o extratestuale da cui esso risulta, il *come* e il *quando* tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale e la sua decisività, nel rigoroso rispetto degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, comma 2, n. 4, c.p.c. (Cass., Sez. U, n. 8053 del 2014).

Nel caso di specie tali oneri non risultano assolti: l'Agenzia ricorrente, infatti, non individua in modo conforme ai parametri indicati dalle Sezioni Unite un "*fatto*" in senso storico-normativo (né ne argomenta la

necessaria decisività), ma contesta, in realtà, il complessivo governo del materiale istruttorio e la ricostruzione contabile del rapporto tra maggiori ricavi e costi correlati, sollecitando una rivalutazione del merito non consentita in sede di legittimità.

Del resto, il dedotto "fatto decisivo" (asserita già avvenuta contabilizzazione dei costi e loro "trasferimento" all'annualità successiva) non risulta affatto pretermesso, poiché la sentenza impugnata ha esaminato la questione e ha fondato la riduzione della pretesa sulla ritenuta mancata considerazione delle componenti negative, affermando, testualmente, che «*al contribuente non sono state riconosciute le deduzioni dei costi correlati ai maggiori ricavi accertati*» e che «*l'Ufficio ha difatti recuperato non solo il ricarico del 1,19 sulla differenza di inventario, ma ha recuperato anche il valore di costo della merce, rappresentato dal costo del materiale venduto, che viceversa non doveva essere considerato, riconoscendolo appunto come costo*», concludendo che «*nella ricostruzione, pertanto, l'Ufficio non ha tenuto conto delle componenti negative di reddito*».

La censura, pertanto, si risolve nella prospettazione di una lettura alternativa delle medesime risultanze e non integra né un'omissione di esame di fatto decisivo né una delle anomale figure motivazionali oggi rilevanti (mancanza assoluta di motivi, motivazione apparente, contrasto irriducibile, motivazione perplessa o incomprensibile), donde l'inammissibilità del motivo.

Con l'**unico motivo** di ricorso incidentale si denuncia – ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. – l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo, deducendosi che la CTR avrebbe legittimato la metodologia ricostruttiva dell'Ufficio (raffronto fra rimanenze dell'anno 2013 e rimanenze del 2014) sull'erroneo presupposto che l'errore contabile riguardasse soltanto le rimanenze finali del 2013, e non anche le rimanenze iniziali del medesimo anno, con conseguente incidenza sulla

ricostruzione del "costo del venduto" e, più in generale, sulla pretesa attribuzione a ricavi occultati di un errore materiale nelle scritture di magazzino.

Il **ricorso incidentale** è inammissibile.

Il motivo è formalmente articolato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., ma non si confronta con i limiti propri del vizio motivazionale nel testo applicabile *ratione temporis*, che – secondo il principio enunciato dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. U, 7 aprile 2014, n. 8053) – riguarda esclusivamente l'omesso esame di un *fatto storico*, decisivo e discusso tra le parti, ed impone al ricorrente specifici oneri di allegazione (indicazione del fatto, del dato da cui risulta, del come e quando sia stato introdotto nel processo e della sua decisività). Nel caso in esame, la censura si risolve, invece, nella richiesta di una diversa lettura del materiale istruttorio e contabile (rimanenze e costo del venduto) e nella contestazione dell'apprezzamento di merito circa la legittimità della metodologia ricostruttiva seguita dall'Ufficio, profili estranei al sindacato di legittimità.

A ciò si aggiunga che la sentenza impugnata – nel vagliare le eccezioni rivolte all'accertamento "presupposto" societario e, quindi, al recupero qui riflesso – ha espresso un *nucleo decisorio* ben definito, idoneo a escludere la decisività, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., del fatto oggi evocato.

In particolare, la CTR (i) ha disatteso le doglianze di rito, ritenendo infondate le censure in punto di notifica e di contraddittorio; (ii) ha reputato legittimo, nel merito, l'accertamento presuntivo in capo alla società, valorizzando plurimi indici (antieconomicità dell'attività con perdite reiterate, scostamenti dagli studi di settore, decremento del magazzino non giustificato e presunzioni connesse alle differenze inventariali) e, in coerenza con la ristretta base partecipativa, ha richiamato la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili; (iii) ha

chiarito che l'intervento in autotutela dell'Ufficio era circoscritto alla correzione di un errore di calcolo, senza mutare il presupposto impositivo; e ha, infine, accolto l'appello erariale solo *in parte* e per una ragione specifica, ossia perché, nella quantificazione dei maggiori ricavi/utigli, non risultavano riconosciuti i costi correlati, avendo l'Ufficio recuperato non soltanto il ricarico sulla differenza inventariale, ma anche il costo della merce (costo del venduto), che doveva invece essere considerato come componente negativa. Su tale base, la CTR ha rideterminato l'utile distribuito ai soci in euro 73.365 e la conseguente ritenuta omessa nella misura del 12,5% su detto importo.

Ne consegue che la doglianza incidentale – imperniata sulla pretesa mancata considerazione delle rimanenze iniziali del 2013 – si risolve, comunque, nella contestazione dell'apprezzamento di merito circa la metodologia ricostruttiva e nella sollecitazione di una rivisitazione del compendio contabile, estranee al sindacato di legittimità.

Sia il ricorso principale, sia quello incidentale vanno, in ultima analisi, rigettati. Le spese vanno conseguentemente compensate.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso principale e il ricorso incidentale.

Compensa tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, se dovuto, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-*bis* del medesimo art. 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17/04/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli