Civile Ord. Sez. 5 Num. 26402 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 07/10/2026

TRIBUTI- AVVISI DI ACCERTAMENTO IRES, IRAP, IVA nei confronti di società di capitale a ristretta base – legittimazione attiva dell' amministratore di fatto - AVVISI IRPEF - socio di fatto – distribuzione di utili extra contabili.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

Sui ricorsi riuniti iscritti ai nn. 23918/2017 e 23921/2017 R.G. proposti da:

a) Ricorso n. 23918/2017

SILVESTRINI PIERANGELO, rappresentato e difeso dagli avv.ti Michele Procida e Salvatore Mileto, entrambi del foro di Roma, giusta procura speciale in atti

– ricorrente –

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore*, rappresentata *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato

- resistente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 1027/6/2017, depositata il 7.3.2017, non notificata

b) ricorso n. 23921/2017:

SILVESTRINI PIERANGELO, rappresentato e difeso dall'avv. Michele Procida e dall'avv. Salvatore Mileto, entrambi del foro di Roma, giusta procura speciale in atti

– ricorrente –

CONTRO

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

- *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 1028/6/2017 della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata in data 7.3.2017, non notificata;

udite le relazioni svolte nell'adunanza in camera di consiglio del 5.6.2026 dal consigliere Maria Clara SALI;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva gli avvisi di accertamento n. TK3036204266/2013 e n. TK3036204284/2013 nei confronti della società IMPRASIM s.r.l. - cancellatasi volontariamente dal registro delle imprese in data 13.2.2013, dopo la notifica del P.V.C. del 28.4.2010 -, relativi ad IRES, IVA ed IRAP degli anni di imposta 2008 e 2009 e notificava i predetti atti impositivi all'ex liquidatore Maffey Candida, in qualità di ultimo rappresentante legale, al socio unico Belis Lantigua Wendy Altagracia e "per conoscenza" al presunto amministratore di fatto della società Silvestrini Pierangelo cui era stato notificato il P.V.C. prima della cancellazione della società. Successivamente, notificava a Silvestrini Pierangelo gli avvisi di accertamento TK501F205389/2014 e TK501F205396/2014, con i quali procedeva al recupero di maggiori imposte IRPEF e relative addizionali per i medesimi anni di imposta 2008 e 2009, sul presupposto della presunta distribuzione degli utili extracontabili accertati nei confronti della società IMPRASIM s.r.l., società a ristretta base, in quanto considerato, sulla base delle indagini svolte, anche in sede penale, l'effettivo socio unico della società IMPRASIM, risultando la socia unica formalmente indicata (irreperibile) una mera prestanome.

2. La C.T.P di Roma, adita separatamente da Maffey Candida (ex liquidatore) e dal Silvestrini, riuniva i sei ricorsi (quattro proposti dal Silvestrini e due proposti dall'ex liquidatore (il quale impugnava i soli avvisi societari) e li accoglieva integralmente con sentenza n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

23972/5/2015. Riteneva, al riguardo, che la società era già estinta al momento dell'emissione e notifica degli avvisi di accertamento e che gli stessi non erano motivati. Di conseguenza, ne risultavano travolti gli avvisi di accertamento IRPEF emessi nei confronti del Silvestrini.

3. La C.T.R. del Lazio accoglieva invece l'appello dell'Agenzia delle Entrate, con sentenza n. 1027/6/2017 pronunciata in data 6.2.2017, ritenendo in sintesi, quanto all'anno di imposta 2009, che: l'avviso di accertamento era stato correttamente notificato al liquidatore ed all'amministratore di fatto, in quanto la cancellazione della società non comportava la perdita definitiva della soggettività giuridica, né l'estinzione dei suoi debiti. Inoltre, entrambi i destinatari rispondevano dei debiti della società, ex art. 36 del d.p.r. n. 600/73. Gli elementi raccolti dall'Agenzia delle Entrate, anche sulla base delle indagini penali, rendevano legittima la ricostruzione induttiva del reddito evaso dalla società Imprasim s.r.l., nonché la presuntiva distribuzione degli utili extracontabili al Silvestrini, vero dominus ed amministratore della società, per come risultato dalle indagini penali e dalla documentazione extracontabile esaminata.

4. Nella stessa data la C.T.R. del Lazio pronunciava la sentenza n. 1028/6/2016, con cui, relativamente all'anno di imposta 2008, accoglieva il medesimo appello dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T.P. di Roma n. 23972/5/2015, con analoga motivazione.

5. Avverso entrambe le pronunce di secondo grado Silvestrini Pierangelo ha proposto distinti ricorsi per cassazione, il primo sulla base di sette motivi ed il secondo sulla base di cinque motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate si è costituita al solo fine di partecipare alla discussione in pubblica udienza nel giudizio n. 23918/2017.

7. Resiste invece con controricorso nel giudizio n. 23921/2017.

8. Per la trattazione di entrambi i ricorsi è stata indi fissata l'adunanza camerale del 5.6.2026.

9. Il ricorrente ha depositato in entrambi i giudizi memoria illustrativa.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, deve essere disposta la riunione dei ricorsi, atteso che si è in presenza di due sentenze di secondo grado che hanno pronunciato due volte sul medesimo appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la medesima sentenza n. 23972/2015, esaminando tuttavia integralmente le doglianze dell'Ufficio, indirizzate nei confronti di tutti gli avvisi di accertamento impugnati da Silvestrini Pierangelo, sebbene nella sentenza n. 1027/6/2017 i giudici del gravame sia siano occupati solo degli avvisi di accertamento relativi all'anno di imposta 2009, mentre nella sentenza n. 1028/6/2017 di quelli dell'anno di imposta 2008.

   1.1. Dagli atti processuali prodotti dall'odierno ricorrente in ciascun giudizio, risulta infatti che l'atto di appello, di identico contenuto, redatto dallo stesso funzionario e firmato dallo stesso Direttore provinciale, è stato notificato due volte: la prima volta in data 12.5.2016, a mezzo consegna al difensore del Silvestrini, la seconda volta in data 11.5.2016, a mezzo posta. Il primo appello è stato iscritto al n. 4553/2016 R.G. ed il secondo al n. 4808/2016 R.G.

   1.2. La commissione tributaria di secondo grado, nonostante la duplicazione di iscrizione e nonostante entrambi gli appelli fossero stati chiamati alla medesima udienza del 6.2.2017 e davanti al medesimo collegio giudicante, anziché procedere alla riunione dei giudizi, ha emesso due sentenze distinte e separate sulla medesima impugnazione, notificata due volte dalla stessa parte appellante Agenzia delle Entrate, pronunciandosi tuttavia, nel primo caso, solo sugli avvisi di accertamento relativi all'anno di imposta anno 2008 e, nel secondo caso, solo sugli avvisi di accertamento relativi all'anno di imposta 2009, esaminando dunque contestualmente, seppur separatamente, tutte le doglianze formulate dall'appellante Agenzia delle Entrate.

   2. Tanto chiarito, quanto agli avvisi di accertamento n. TK3036204266/2013 e n. TK3036204284/2013, emessi nei confronti della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

società IMPRASIM S.R.L. a socio unico, contenenti riprese IRES, IVA e IRAP per gli anni di imposta 2008 e 2009, va rilevata d'ufficio l'inammissibilità degli originari ricorsi proposti da Silvestrini Pierangelo per difetto di legittimazione attiva, con conseguente assorbimento di tutti i motivi dei ricorsi riuniti.

2.1. Questa Corte ha infatti osservato (cfr., da ultimo, Cass. n. 12867/2025, Cass. n. 23705/2025), che la legittimazione processuale ad impugnare un atto impositivo emesso nei confronti di una persona giuridica (sia essa o meno estinta) è oggetto di questione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Si tratta, in sintesi, di verificare quale soggetto abbia impugnato l'atto impositivo, a quale titolo e se, nella veste vantata, fosse legittimato a farlo. La questione si traduce quindi nella verifica della "*legitimatio ad causam*" (il cui eventuale difetto è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio), intesa come il diritto potestativo di ottenere dal giudice, in base alla sola allegazione di parte, una decisione di merito, favorevole o sfavorevole (Cass. n. 11284 del 10/05/2010), la cui esistenza è da riscontrare esclusivamente alla stregua della fattispecie giuridica prospettata dall'azione, prescindendo, quindi, dalla effettiva titolarità del rapporto dedotto in causa, che si riferisce al merito della causa (Cass. n. 14177 del 27/06/2011; Cass. n. 17092 del 12/08/2016; Cass. n. 7776 del 27/03/2017).

2.2. E' stato inoltre precisato che si tratta di questione di natura evidentemente preliminare ad ogni ulteriore statuizione che attinga il merito della lite (compresa pertanto quella relativa alla validità della notifica dell'avviso di accertamento), che, nella fattispecie in esame, non è stata affrontata né dal giudice di primo grado, che ha accolto il ricorso sul rilievo della nullità della notifica dell'atto impositivo, né dal giudice del gravame, il quale ha impropriamente richiamato la responsabilità di soci ed amministratori, ai sensi dell'art. 36 del d.p.r. 602/73. Di conseguenza,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non può configurarsi un giudicato interno sulla questione (Cass. Sezioni Unite n. 7925/2019).

2.3. Per come risulta dagli atti di causa, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, nonchè delle sanzioni irrogate e, quindi, il destinatario degli avvisi di accertamento TK3036204266/2013 e n. TK3036204284/2013, era, come detto, esclusivamente la società IMPRASIM s.r.l. e l'impugnazione è stata proposta da Silvestrini Pierangelo "in proprio", al precipuo fine di far valere l'assenza del potere di rappresentanza della società, deducendo la nullità della notifica e, nel merito, negando di esserne stato l'amministratore di fatto. Pertanto, come questa Corte ha già più volte statuito, l'interesse del (supposto) amministratore di fatto ad impugnare in proprio l'avviso d'accertamento emesso nei confronti della società non può individuarsi dall'esposizione dell'amministratore a responsabilità o sanzioni per violazioni imputabili alla società amministrata, trattandosi di ipotesi di responsabilità che trovano la loro fonte immediata nella violazione di obblighi inerenti alla carica rivestita e che vanno accertati dall'Ufficio, in presenza dei relativi presupposti, con specifico atto, ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. 600/73, avverso il quale l'amministratore potrà svolgere le sue difese, ivi inclusa quella relativa all'insussistenza della supposta qualità (cfr., in motivazione, Cass. n. 29474 del 21/10/2021, cit.).

2.4. Va dunque qui ribadito il principio di diritto affermato nella sentenza di questa Corte n. 12867/2025: «la persona fisica alla quale sia stato notificato un atto impositivo, il quale non rechi nessuna pretesa tributaria (neppure in via solidale o sanzionatoria) nei suoi confronti, essendo intestato e diretto esclusivamente nei riguardi di una società, non è legittimata ad impugnarlo in proprio, neanche al fine di negare di possedere la qualità di amministratore di fatto ed il potere rappresentativo, in ragione dei quali gli è stata indirizzata la notifica dello stesso atto».

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Quanto invece agli avvisi di accertamento n. TK501F205389/2014 e n. TK501F205396/2014, relativi alle riprese Irpef e relative addizionali degli anni di imposta 2008 e 2009, va premesso che la questione dei rapporti tra avviso di accertamento nei confronti di società di capitali a ristretta base per maggiore reddito derivante da utili extracontabili (e conseguente liquidazione di IRES) ed avviso di accertamento emesso nei confronti del socio per maggior reddito di capitale (e conseguente liquidazione di IRPEF) è da sempre dibattuta in dottrina e giurisprudenza. Si è rilevato che la validità dell'avviso in ordine a ricavi non contabilizzati, emesso a carico di società di capitali a ristretta base partecipativa, costituisca presupposto indefettibile per legittimare la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, con la conseguenza che l'annullamento dello stesso con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, avendo carattere pregiudicante, determina l'illegittimità dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari; tale carattere pregiudicante non si rinviene, invece, nelle ipotesi di annullamento per vizi del procedimento (nella specie per inesistenza della notifica e per errata intestazione dell'avviso), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale (*ex multis*, Cass. n. 24621 del 2024).
3.1. Questa Corte ha altresì chiarito che nell'ipotesi in cui la definitività dell'avviso di accertamento societario derivi non già da un accertamento giurisdizionale di merito bensì dalla mancata impugnazione dell'avviso da parte del soggetto legittimato, il socio - anche di fatto -, può far valere, in seno al giudizio di impugnativa del proprio avviso, vizi relativi all'avviso di accertamento societario (in questi termini, Cass. 21/10/2025, n. 27951). In tal caso, all'evidenza, non può nemmeno parlarsi di giudicato (diretto o riflesso), in assenza di qualsiasi pronuncia giurisdizionale. Il regime di pregiudizialità nei giudizi tra l'accertamento del reddito percepito dalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

società ed il reddito di partecipazione attribuito al socio di società di capitali avente ristretta base partecipativa viene meno nel caso in cui l'accertamento nei confronti della società divenga definitivo non perché giudizialmente ritenuto fondato nel merito, bensì a causa dell'omessa impugnazione dell'atto impositivo o di vizi procedurali dell'impugnativa proposta dalla società o dal soggetto legittimato in ipotesi di cancellazione; in tali casi, dunque, il socio può contestare, con riferimento al reddito di partecipazione a lui attribuito, non solo la mancata distribuzione in suo favore degli utili conseguiti dalla società, ma anche la stessa percezione di redditi distribuibili da parte della società (cfr. Cass. n. 6001/2025).

4. Tanto premesso, va ora esaminato il ricorso iscritto al n. 23918/2017 R.G., avente ad oggetto la sentenza n. 1027/6/2017 e pertanto l'avviso di accertamento Irpef relativo all'anno di imposta 2009.

5. Con il primo motivo il ricorrente denuncia la «*nullità della sentenza ai sensi degli artt. 1, comma 2 e 36 del d. lgs. 546/92, nonché degli artt. 112 (omessa pronuncia) e 132, comma 1, n. 4) c.p.c. e 118 disp. att. del c.p.c.; il tutto in relazione all'art. 360, comma l, n. 4, c.p.c*.» (pag. 10), sul presupposto che la motivazione si caratterizzerebbe per l'assoluto silenzio sul contenuto del ricorso di primo grado, sulle difese dell'Ufficio, sul contenuto dell'atto di appello e sulle controdeduzioni dell'appellato, generando la netta sensazione che i giudici di appello si siano confrontati solo con la sentenza di primo grado, senza prendere in considerazione le contrapposte posizioni delle parti. In particolare, secondo il ricorrente, non si ravviserebbe alcuna motivazione sulla contestazione secondo la quale negli avvisi di accertamento societari si individuava il Silvestrini come amministratore di fatto e mai si faceva cenno alla sua presunta qualità di socio o *dominus* effettivo della società, come invece si leggeva negli avvisi di accertamento Irpef.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5.1. Il motivo è infondato. Secondo costante giurisprudenza di questa Corte, dalle norme di cui agli artt. 132, comma secondo, n. 4 cod. proc. civ. e 118 disp. att. stesso codice, è desumibile il principio secondo il quale la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto, determinano la nullità della sentenza solo allorquando rendano impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo (Cass. n. 6758 del 2022). Questo principio, in forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di rito compatibili (comprese le sue disposizioni di attuazione) contenuto nell'art. 1, comma secondo, del D. Lgs. 546/1992, è applicabile anche al rito tributario (Cass. n. 13990 del 2003; Cass. n. 9745 del 2017). Va osservato, inoltre, che a seguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non essendo più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., individuabile nelle ipotesi di "mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale", di "motivazione apparente", di "manifesta ed irriducibile contraddittorietà" e di "motivazione perplessa od incomprensibile", purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata (Cass. n. 23940 del 2018; Cass. sez. un. 8053 del 2014), a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (v., ultimamente, anche Cass. n. 7090 del 2022).

5.2. Nel caso in esame, dalla lettura della motivazione si evince che i giudici di appello avevano ben presente la fattispecie oggetto di esame ed in particolare la prospettazione dell'A.F., avversata dal Silvestrini e da essi invece condivisa, circa il ruolo dell'odierno ricorrente, di fatto unico socio, oltre che amministratore della Imprasim s.r.l., per come diffusamente

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

spiegato nel P.V.C. del 28.4.2010, in atti, notificato allo stesso Silvestrini, che ha firmato per ricevuta e richiamato nell'atto impositivo, e dunque presunto destinatario degli utili non contabilizzati dalla società, ricostruiti induttivamente per effetto dell'omessa presentazione delle dichiarazioni.

6. Con il secondo motivo lamenta la «*nullità della sentenza per ulteriore profilo di omessa pronuncia (violazione dell'art. 112 del c.p.c.), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.*» (pag. 16), per non avere i giudici di appello pronunciato sulla questione introdotta in primo grado e reiterata in appello circa l'omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale in merito alla propria presunta soggettività passiva.

6.1. Il motivo è inammissibile.

6.2. In primo luogo, questa Corte ha ripetutamente affermato che la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano state puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettate. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, adempiuto all'onere di indicarli precisamente, non essendo essa legittimata a procedere ad un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi. (da ultimo, Cass. n. 12695/2025).

6.3. Peraltro, la doglianza è pure infondata, atteso che, vertendosi in tema

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di imposte dirette (Irpef e relative addizionali) e dunque di tributi non "armonizzati", secondo la costante giurisprudenza di questa Corte non è rinvenibile, nella legislazione nazionale vigente *ratione temporis*, un generalizzato vincolo al contraddittorio endoprocedimentale, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito (per tutte, Cass., Sez. U., 9 dicembre 2015, n. 24823). Nel caso di specie, non risulta neppure prospettato un accesso o ispezione presso il domicilio del contribuente, per cui non osta alla legittimità dell'avviso l'assenza del contraddittorio endo-procedimentale.

7. Con il terzo motivo si denuncia la «*nullità della sentenza per omessa pronuncia e/o apparente motivazione; violazione degli artt. 112 e 132 cpc, il tutto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c*.» (pag.19), per avere i giudici del gravame accolto l'appello dell'Ufficio mediante argomentazioni contraddittorie ed illogiche, avendo, da un lato, ritenuto dimostrata la sua qualità di amministratore di fatto e, dall'altro, affermato che gli utili extra bilancio della società erano confluiti nei suoi redditi personali, assimilandoli pertanto a redditi da lavoro dipendente, ex art. 50 lett. c-bis del D.P.R. 917/86 e non già derivanti da redditi di capitale. Non si comprenderebbe pertanto se i giudici di appello lo avessero considerato solo amministratore di fatto oppure anche *dominus* della stessa ossia titolare effettivo della società, ipotesi in cui il reddito accertato sarebbe da capitale.

8. Con il quarto mezzo di impugnazione si duole della «n*ullità della sentenza per violazione degli artt. 112 c.p.c. (ultra petizione) e 115 c.p.c., nonché del principio costituzionale del contraddittorio processuale, in relazione all'art. 360, comma 1. n. 4) c.p.c.»* (pag. 22), laddove la C.T.R. ha affermato che "*La IMPRASIM è una società a bassa partecipazione di capitale totalmente gestita da Silvestrini Pierangelo per cui si deve ritenere che gli utili extra bilancio che sono stati occultati siano confluiti nei redditi personali dell'amministratore di fatto.*", sostenendo che l'Ufficio,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nell'atto di appello, aveva sostenuto che gli utili extracontabili non potevano che essere stati distribuiti ai soci e pertanto al Silvestrini, nella qualità di vero ed unico *dominus* della società verificata. Di conseguenza, poiché la C.T.R. aveva ritenuto che gli utili extracontabili fossero confluiti nei suoi redditi personali in quanto amministratore di fatto, era stata modificata la *causa petendi*, avendoglieli addebitati a titolo di reddito di lavoro dipendente anziché a titolo di reddito di capitale.

9. Con il quinto mezzo deduce la «*violazione e/o falsa applicazione degli artt. 5, 44 e 47 del D.P.R. 917/86, nonché degli artt. 2262 e 2727 del c.c. in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*» (pag. 24). Sostiene, in subordine, che, laddove la C.T.R. avesse inteso fare riferimento al reddito di capitale, la decisione si porrebbe comunque in contrasto con le norme indicate in rubrica, in quanto l'amministratore di fatto non è di per sé anche socio. Vi sarebbe pertanto una presunzione di secondo grado, vietata dall'art. 2727 c.c., posto che la seconda presunzione si baserebbe sulla ulteriore presunzione che gli utili extra bilancio vengono distribuiti non solo ai soci, ma anche gli amministratori di fatto.

9.1. I motivi terzo, quarto e quinto, da esaminarsi congiuntamente, in quanto connessi, sono infondati. La C.T.R., dopo aver ricostruito la condotta della società Imprasim s.r.l. ed il ruolo rivestito dal Silvestrini, ha affermato che "*La IMPRASIM è una società a bassa partecipazione di capitale, totalmente gestita dal Silvestrini Pierangelo deve ritenersi che gli utili extra bilancio, che sono stati occultati, siano confluiti nei redditi personali dell'amministratore di fatto*". Al di là dell'imprecisione terminologica generata dal doppio ruolo rivestito dal Silvestrini (socio di fatto e amministratore di fatto), ben si comprende dal complesso motivazionale che la C.T.R. ha ritenuto provato l'assunto dell'A.F., cristallizzato nel richiamato p.v.c., secondo cui era il Silvestrini e non già tale Belis Lantigua Wendy Altagracia, mera prestanome risultata irreperibile, il reale ed unico socio (oltre che amministratore di fatto) della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Imprasim s.r.l. e come tale unico possibile destinatario degli utili non contabilizzati accertati a carico della società, redditi che mai sono stati qualificati dai giudici di appello quali compensi riscossi per l'attività di amministratore ovvero redditi da lavoro dipendente.

10. Con il sesto motivo di ricorso si lamenta la «*violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, dell'art. 2495 del c.c., dell'art. 41 D.P.R. 600/73 nonché dell'art. 2697 del c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*» (pag. 27), laddove i giudici di appello hanno affermato che gli avvisi di accertamento societari emessi nei confronti dell'ex liquidatore e dell'amministratore di fatto erano legittimi, in quanto "*Occorre tener presente che la società di capitali cancellata dal registro delle imprese non perde definitivamente la propria soggettività giuridica perché entro un anno dalla cancellazione può essere dichiarata fallita, inoltre l'articolo 2495 del c.c. stabilisce che dopo la cancellazione dal registro delle imprese i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e dei liquidatori se il mancato pagamento dipende dal loro comportamento. Per quanto concerne le pretese vantate dal Fisco successivamente all'estinzione della società la nuova disciplina di società di capitali va ulteriormente coordinata con regime delle responsabilità collegate ai debiti fiscali della società prevista dall'articolo 36 del DPR 29 settembre 1973 n. 602. Tale norma pone a carico di amministratori, liquidatori e soci dei soggetti passivi dell'IRES specifiche responsabilità derivanti dal mancato assolvimento delle imposte. Conseguentemente deve ritenersi che le pretese del Fisco nei confronti del liquidatore e della persona ritenuta amministratore di fatto della società siano perfettamente legittime."* Tali argomentazioni si porrebbero, secondo il ricorrente, in netto contrasto con le disposizioni indicate in rubrica, in quanto, dopo la riforma del 2003, che ha modificato l'art. 2945 c.c., la cancellazione della società dal registro delle imprese ne comporta automaticamente l'estinzione, senza necessità di ulteriori condizioni,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

anche in presenza di debiti insoddisfatti o di rapporti non definiti. L'art. 28 del decreto legislativo n. 175/2014 non trovava infatti applicazione, atteso che la cancellazione della società era intervenuta nel dicembre 2013. Inoltre, quanto alle società cancellate e dunque estinte prima dell'entrata in vigore del succitato art. 28, il socio, così come l'ultimo liquidatore, non sarebbero successori universali in quanto tali, ma solo se avessero riscosso la quota in base al bilancio finale di liquidazione, sicchè l'A.F. avrebbe dovuto provare che questi ultimi avevano distribuito somme in base al bilancio finale di liquidazione.

10.1. Il motivo è infondato. Le Sezioni Unite di questa Corte Cass. (Sez. U., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072) hanno chiarito che, nell'ipotesi di estinzione della società conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese (secondo le disposizioni antecedenti l'entrata in vigore dell'art. 28 del decreto legislativo n. 175/2018), si viene a determinare un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente, diversamente da quanto sostiene il ricorrente, non si estinguono, ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti *pendente societate*.

10.2. Ne consegue che l'A.F. può procedere all'accertamento del debito fiscale della società, operando invece la responsabilità di essi (limitata o illimitata) sul piano (successivo) della riscossione, fermo restando che nella specie si controverte di redditi Irpef conseguiti dal socio di fatto e non dichiarati.

11. Con il settimo ed ultimo motivo il ricorrente si duole dell'«*omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 comma 1, n. 5 c.p.c.*» (pag. 31), avendo la C.T.R. omesso qualsivoglia esame della circostanza di fatto, costituita dalla prova contraria fornita mediante il deposito degli estratti conto dei conti correnti, allegati alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

memoria illustrativa depositata in primo grado, da cui si sarebbe evinto che la IMPRASIM non aveva effettuato alcun versamento negli anni in contestazione (2008 e 2009) sui propri conti correnti e con la quale si era pertanto superata la presunzione di distribuzione degli utili extra bilancio in capo ad esso ricorrente.

11.1. Il motivo è inammissibile e comunque infondato.

11.2. Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, l'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c. consente di denunciar in sede di legittimità l'omesso esame di un vero e proprio "fatto" in senso storico e normativo, e cioè di un preciso accadimento, di una specifica circostanza naturalistica, di un dato materiale, di un episodio fenomenico rilevante. Non costituiscono, invece, "fatti" le questioni giuridiche, le argomentazioni o deduzioni difensive e gli elementi istruttori (cfr. Cass. n. 25171/2024, Cass. n. 5616/2023, Cass. n. 976/2021, Cass. n. 17536/2020, Cass. 22397/2019).

Il fatto così propriamente inteso deve risultare dal contenuto della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), aver costituito oggetto di discussione e rivestire carattere decisivo, nel senso che, ove fosse stato preso in esame, avrebbe determinato un esito sicuramente diverso della controversia (cfr. Cass. n. 27282/2022, Cass. n. 19362/2022, Cass. Sez. Un. n. 21973/2021, Cass. n. 15860/2019).

Ne discende che, in rigorosa osservanza delle previsioni di cui agli artt. 366, comma 1, n. 6) e 369, comma 2, n. 4) c.p.c., il ricorrente è tenuto a indicare il "fatto storico" non esaminato, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto abbia formato oggetto di discussione processuale fra le parti e la sua "decisività" (cfr. Cass. n. 9986/2022, Cass. Sez. Un. n. 21973/2021, Cass. n. 15784/2021, Cass. n. 20625/2020).

11.3. Il suaccennato onere deduttivo non è stato adeguatamente assolto. In ogni caso, non è ravvisabile la decisività della circostanza, atteso che

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l’erogazione di utili extra-contabili difficilmente segue canali “ufficiali” ed in ogni caso l’accredito sul conto corrente non è l’unica modalità materialmente possibile.

12. Passando ora all’esame del ricorso n. 23921/2017, avverso la sentenza n. 1028/6/2017, avente ad oggetto l’avviso di accertamento IRPEF n. TK501F205389/2014, con il primo motivo il ricorrente denuncia la «*nullità della sentenza ai sensi degli artt. 1, comma 2 e 36 del d. lgs. 546/92, nonché degli artt. 112 (omessa pronuncia) e 132, comma 1, n. 4) c.p.c. e 118 disp. att. del c.p.c.; il tutto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c*.» per essere la motivazione meramente apparente, in quanto la sentenza si caratterizzerebbe per l’assoluto silenzio sul contenuto del ricorso di primo grado, sulle difese dell’Ufficio, sul contenuto dell’atto di appello e sulle controdeduzioni dell’appellato, generando la netta sensazione che i giudici di appello si siano confrontati solo con la sentenza di primo grado, senza prendere in considerazione le contrapposte posizioni delle parti. In particolare, non si ravviserebbe alcuna motivazione sulla contestazione secondo la quale negli avvisi di accertamento societari si individuava il Silvestrini come amministratore di fatto e mai si faceva cenno alla sua presunta qualità di socio o dominus effettivo della società, come invece si leggeva negli avvisi di accertamento Irpef.

12.1. Il motivo è infondato.

12.2. Richiamati i principi illustrati al punto 5.1. della presente ordinanza, va osservato che la motivazione rende palese che i giudici di appello avevano ben presente la fattispecie oggetto di esame ed in particolare che, secondo la prospettazione dell’A.F., avversata dal Silvestrini, ma da essi condivisa - esplicitata nel P.V.C. del 28.4.2010 notificato personalmente al Silvestrini e richiamato sia nell’atto impositivo emesso nei confronti della società che nell’avviso di accertamento Irpef – l’odierno ricorrente non poteva che essere il destinatario degli utili occultati dalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

società, vista la sua posizione di socio unico di fatto oltre che di amministratore di fatto.

13. Con il secondo motivo lamenta la «*nullità della sentenza per omessa pronuncia (violazione dell'art. 112 del c.p.c.), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.*», per avere la Corte di secondo grado omesso di pronunciarsi sul vizio, denunciato in primo grado, di difetto di motivazione dell'atto impugnato per omessa indicazione degli elementi di fatto da cui desumere la presunta qualifica di amministratore di fatto, a causa dell'omessa notifica del p.v.c., a suo dire fatto pacifico. L'aver ritenuto provata tale qualità non assorbiva la questione, ben diversa, del difetto di motivazione dell'avviso di accertamento.

14. Con il terzo motivo si duole, in subordine, della «*violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000 e dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.*», deducendo che, ove si volesse configurare un rigetto implicito della doglianza, la decisione sarebbe errata in diritto, in quanto il P.V.C. del 28.4.2010, richiamato nell'atto impositivo, non gli era stato mai notificato. Gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della IMPRASIM si limitavano a richiamare "i vari elementi" emersi nel corso dell'indagine penale. Dunque, la motivazione *per relationem* non soddisfaceva l'obbligo di motivazione, in quanto era fatto pacifico che il P.V.C. non gli fosse stato mai notificato.

14.1. I motivi secondo e terzo, da esaminarsi congiuntamente, sono inammissibili.

14.2. In primo luogo, il ricorrente non indica quali atti processuali attesterebbero che l'omessa notifica del P.V.C. fosse incontroversa tra le parti, contravvenendo all'onere di autosufficienza del ricorso. Peraltro, per come si evince dall'ultima pagina del P.V.C. del 28.4.2010 prodotto dalla stessa parte ricorrente in questa sede, il processo verbale di constatazione, contrariamente al suo assunto, gli è stato personalmente notificato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

14.3. Inoltre, poiché l'appello è stato proposto dall'Agenzia delle Entrate, era onere dell'odierno ricorrente allegare in questa sede non solo di aver dedotto il vizio di difetto di motivazione nel ricorso di primo grado negli esatti termini di cui sopra, ma anche di aver riproposto la questione in grado di appello, in sede di controdeduzioni tempestivamente depositate, ai sensi dell'art. 56 del decreto legislativo n. 546/1992.

14.4. Diversamente, non può che richiamarsi il consolidato insegnamento di questo Supremo Collegio secondo il quale, ove di una determinata questione giuridica implicante accertamenti di fatto non vi sia cenno alcuno nella sentenza impugnata, il ricorrente per cassazione, al fine di non incorrere in una declaratoria di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegarne l'avvenuta deduzione nei pregressi gradi di giudizio, ma anche di indicare, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, in quale atto processuale l'abbia sollevata, in modo da consentire alla Corte di controllare *«ex actis»* la veridicità di tale asserzione prima di esaminare la doglianza nel merito (cfr. Cass. n. 864/2023, Cass. n. 21617/2022, Cass. n. 26147/2021, Cass. n. 25056/2020).

15. Con il quarto motivo, rubricato «*nullità della sentenza per omessa pronuncia e/o apparente motivazione; violazione degli artt. 112 e 132 cpc, il tutto in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c.*», il ricorrente sostiene che i giudici del gravame avrebbero accolto l'appello dell'Ufficio mediante argomentazioni contraddittorie ed illogiche, avendo, da un lato, ritenuto dimostrata la sua qualità di amministratore di fatto e, dall'altro, affermato che gli utili extra bilancio della società erano confluiti nei suoi redditi personali, assimilandoli dunque a redditi da lavoro dipendente, ex art. 50 lett. c-bis del D.P.R. 917/86. Non si comprendeva pertanto se i giudici di appello lo avessero considerato solo amministratore di fatto oppure anche *dominus* della società, ipotesi in cui il reddito accertato sarebbe invece derivante da capitale.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

15.1. Il motivo è infondato. Dalla motivazione si evince che la C.T.R. ha condiviso l'assunto dell'A.F. secondo cui il Silvestrini, per come indicato nel richiamato p.v.c., era l'unico e solo titolare, oltre che amministratore, della società, risultando la socia unica "ufficiale" una mera prestanome. Il riferimento alla qualità di amministratore di fatto piuttosto che alla contestuale qualità – anche – di socio di fatto, si appalesa pertanto un mero errore materiale che non inficia la decisione.

16. Con il quinto ed ultimo mezzo di impugnazione, il ricorrente censura la sentenza impugnata per asserita «*violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 del D.P.R. 602/73, dell'art. 2495 del c.c., dell'art. 41 D.P.R. 600/73 nonché dell'art. 2697 del c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*», per avere i giudici del gravame ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento societari, emessi nei confronti dell'ex liquidatore e dell'amministratore di fatto, affermando: "*Occorre tener presente che la società di capitali cancellata dal registro delle imprese non perde definitivamente la propria soggettività giuridica perché entro un anno dalla cancellazione può essere dichiarata fallita inoltre l'articolo 2495 del c.c. stabilisce che dopo la cancellazione dal registro delle imprese i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci e dei liquidatori se il mancato pagamento dipende dal loro comportamento. Per quanto concerne le pretese vantate dal Fisco successivamente all'estinzione della società la nuova disciplina di società di capitali va ulteriormente coordinata con regime delle responsabilità collegate ai debiti fiscali della società prevista dall'articolo 36 del DPR 29 settembre 1973 n. 602. Tale norma pone a carico di amministratori, liquidatori e soci dei soggetti passivi dell'IRES specifiche responsabilità derivanti dal mancato assolvimento delle imposte. Conseguentemente deve ritenersi che le pretese del Fisco nei confronti del liquidatore e della persona ritenuta amministratore di fatto della società siano perfettamente legittime."* Tali argomentazioni, secondo il ricorrente, si porrebbero in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

netto contrasto con le disposizioni indicate in rubrica, in quanto, dopo la riforma del 2003, che ha modificato l'art. 2945 c.c., la cancellazione della società dal registro delle imprese ne comporta automaticamente l'estinzione, senza necessità di ulteriori condizioni, anche in presenza di debiti insoddisfatti o di rapporti non definiti. L'art. 28 del decreto legislativo n. 175/2014 non troverebbe infatti applicazione, atteso che la cancellazione della società era intervenuta nel febbraio 2013. Inoltre, quanto alle società cancellate e dunque estinte prima dell'entrata in vigore del succitato art. 28, il socio, così come l'ultimo liquidatore, non sarebbero successori universali in quanto tali, ma solo se avevano riscosso la quota in base al bilancio finale di liquidazione, sicchè l'A.F. avrebbe dovuto provare che questi ultimi avevano distribuito somme in base al bilancio finale di liquidazione.

16.1. Il motivo è infondato per le ragioni già illustrate ai punti 10.1 e 10.2 della presente ordinanza.

17. In conclusione, le due sentenze impugnate vanno cassate senza rinvio, ai sensi dell'art. 382, comma 3, c.p.c., limitatamente agli avvisi di accertamento n. TK3036204266/2013 e n. TK3036204284/2013, in quanto l'azione non poteva essere iniziata. I ricorsi vanno invece respinti con riferimento agli avvisi di accertamento IRPEF n. TK501F205389/2014 e n. TK501F205396/2014.

18. Nulla per le spese relativamente al giudizio 23918/2017. Le spese seguono invece la soccombenza relativamente al giudizio n. 23921/2017.

19. Stante l'esito delle impugnazioni, viene resa nei confronti del ricorrente, per entrambi i ricorsi, l'attestazione contemplata dall'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), inserito dall'art. 1, comma 17, della L. n. 228 del 2012.

P.Q.M.

La Corte dispone la riunione dei giudizi n.23918/2017 e n. 23921/2017;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cassa senza rinvio le sentenze n. 1027/2017 e n. 1028/2017, con riguardo agli avvisi di accertamento n. TK3036204266/2013 e n. TK3036204284/2013, in quanto l'azione non poteva essere iniziata;

rigetta i ricorsi avverso le medesime sentenze, con riguardo agli avvisi di accertamento n. TK501F205389/2014 e n. TK501F205396/2014.

condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali del giudizio n. 23921/2017, che liquida in euro 17.200,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per ciascuna impugnazione, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5.6.2026.

Il Presidente

(Andreina Giudicepietro)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale