Civile Ord. Sez. 5 Num. 26413 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: CHIECA DANILO
Data pubblicazione: 07/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22727/2017 R.G., proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente principale-

contro

PACITTI GABRIELLA, LOLLI GIOVANNI, LOLLI NATASCIA e LOLLI DAVIDE, nella qualità di eredi del defunto LOLLI FELICE, ex socio e liquidatore dell'estinta 3 L.L.L. S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, nonché LOLLI PIO e LOLLI ITALO, nella qualità di altri ex soci della predetta società, rappresentati e difesi dagli avv.ti Edoardo Belli Contarini, Giulio Chiarizia e Leonardo Laviola;

-controricorrenti/ricorrenti in via incidentale-

avverso la SENTENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO n. 977/6/17 depositata il 2 marzo 2017;

udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 23 settembre 2026 dal Consigliere Danilo Chieca;

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale di Frosinone dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della 3 L.L.L. s.r.l. in liquidazione, società a ristretta base partecipativa operante nel settore della lavorazione delle carni, un avviso di accertamento relativo all'anno 2007, con il quale rideterminava, ai fini dell'IRES, dell'IRAP e dell'IVA, rispettivamente, il reddito d'impresa, il valore della produzione netta e il volume d'affari dichiarati dalla contribuente, operando le conseguenti riprese a tassazione e irrogando le sanzioni amministrative pecuniarie previste dalla legge.

1.1 I rilievi mossi dagli accertatori riguardavano:

(A) l'indebita deduzione di costi per materie prime, servizi e personale, di oneri diversi di gestione, di ammortamenti e svalutazioni, nonché l'indebita detrazione ai fini dell'IVA di una nota di credito erroneamente registrata come fattura d'acquisto, per un totale di 113.556,58 euro;

(B) l'omessa dichiarazione di ricavi in nero, asseritamente conseguiti dalla società mediante la prosecuzione di fatto dell'attività commerciale dopo la formale messa in liquidazione, iscritta nel registro delle imprese il 30 luglio 2007. Tali ricavi, quantificati nel complessivo importo di 1.921.936,87 euro, sarebbero stati occultati per 1.473.125,41 euro mediante l'annotazione di fittizi finanziamenti dei soci e per 448.811,46 euro attraverso l'esposizione di saldi negativi della cassa contanti e della cassa assegni, «[…] *situazione contabile impossibile da verificarsi nella realtà*».

1.2 In séguito il medesimo Ufficio notificava ai soci Felice, Pio e Italo Lolli tre ulteriori atti impositivi mediante i quali, per effetto dell'accertamento di ricavi in nero precedentemente compiuto nei confronti della 3 L.L.L. s.r.l., imputava *pro quota* a ciascuno di loro un maggior reddito da partecipazione in virtù della presunzione di distribuzione di utili extracontabili nell'àmbito di società di capitali a ristretta base.

2. I contribuenti impugnavano, ciascuno per quanto di rispettivo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

interesse, gli atti impositivi con quattro separati ricorsi dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Frosinone, la quale, riuniti i procedimenti, annullava il rilievo fiscale *sub* B) dell'avviso di accertamento societario, con conseguente integrale caducazione degli atti impositivi emessi nei confronti dei soci.

3. La Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Lazio, con sentenza n. 977/6/17 del 2 marzo 2017, confermava la decisione di primo grado, rigettando sia l'appello principale dell'Amministrazione Finanziaria sia quello incidentale delle parti private.

4. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

5. Hanno resistito con controricorso Gabriella Pacitti, Giovanni Lolli, Natascia Lolli e Davide Lolli, quali eredi del defunto Felice Lolli, ex socio e liquidatore dell'estinta 3 L.L.L. s.r.l. in liquidazione, nonché Pio Lolli e Italo Lolli, altri ex soci della società. Il controricorso contiene anche un ricorso incidentale, in parte condizionato, articolato in cinque motivi.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c. L'Agenzia delle Entrate ha depositato una sintetica memoria illustrativa, con la quale ha chiesto dichiararsi la parziale cessazione della materia del contendere.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, va accolta l'istanza formulata dall'Agenzia delle Entrate nella memoria illustrativa depositata ai sensi dell'art. 380-*bis*.1, primo comma, terzo periodo, c.p.c. e, per l'effetto, va dichiarata l'estinzione parziale del giudizio, ai sensi dell'art. 6, comma 13, del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla legge n. 136 del 2018, limitatamente alle controversie relative agli avvisi di accertamento emessi nei confronti di Felice, Pio e Italo Lolli, quali ex soci della 3 L.L.L. s.r.l.

1.1 Dalle allegazioni svolte dalla stessa parte pubblica e dalla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

documentazione acquisita al processo emerge, infatti, che:

- i sunnominati contribuenti hanno nelle more aderito alla procedura condonistica disciplinata dal citato decreto-legge, provvedendo entro il previsto termine del 31 maggio 2019 al versamento della prima rata dovuta per il perfezionamento della definizione agevolata;

- entro il 31 luglio 2020 non è stato notificato da parte dell'Amministrazione Finanziaria l'eventuale diniego della definizione;

- nessuna delle parti ha presentato istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2020.

2. Ciò premesso, si procede all'esame dei contrapposti ricorsi, le cui censure devono ormai ritenersi circoscritte all'avviso di accertamento emesso nei confronti della 3 L.L.L. s.r.l.

2.1 Prendendo le mosse dal ricorso principale, va osservato che con il primo motivo è denunciata, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità dell'impugnata sentenza per motivazione apparente, illogica e contraddittoria.

2.2 Il motivo è infondato.

2.3 Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, a séguito della riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c., operata dall'art. 54, comma 1, lett. *b)*, del d.l. n. 83 del 2012, conv. dalla legge n. 134 del 2012, il sindacato di legittimità sulla motivazione è circoscritto alla verifica del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. Detto limite è violato soltanto nei casi di «mancanza assoluta di motivi sotto il profilo materiale e grafico», di «contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili» e di motivazione «perplessa od incomprensibile» o «apparente».

In particolare, si definisce apparente la motivazione che non consente di individuare il fondamento del *decisum*, recando argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguìto dal giudice per la formazione del proprio convincimento (cfr. Cass. n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

19924/2024, Cass. n. 14811/2025, Cass. n. 26756/2025, Cass. n. 250/2026).

Tali anomalie determinano la nullità della decisione per difetto del requisito previsto dall'art. 132, secondo comma, num. 4, c.p.c., cui corrisponde, nel processo tributario, l'art. 36, comma 2, num. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, purché i vizi emergano direttamente dal testo della sentenza, senza necessità di confronto con le risultanze processuali (cfr. Cass. Sez. U. nn. 8053-8054/2014; *id.*, *ex permultis*, Cass. Sez. U. n. 19881/2014, Cass. Sez. U. n. 17564/2019, Cass. Sez. U. n. 23746/2020, Cass. Sez. U. n. 32000/2022, Cass. n. 20598/2023).

Deve, invece, escludersi che nell'attuale quadro normativo siano ancóra proponibili in cassazione censure di mera insufficienza, illogicità o contraddittorietà della motivazione, laddove il contrasto fra le affermazioni contenute nella sentenza non sia irriducibile e tale da rendere la decisione obiettivamente incomprensibile (cfr. Cass. n. 3786/2024, Cass. n. 28243/2025, Cass. n. 3893/2026, Cass. n. 23097/2026).

2.4 Nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata non è apparente, manifestamente illogica o insanabilmente contraddittoria. La CTR del Lazio ha infatti esposto in modo intelligibile le ragioni per le quali ha ritenuto infondato il rilievo relativo ai ricavi in nero che la 3 L.L.L. s.r.l. avrebbe conseguito dopo la messa in liquidazione, iscritta nel registro delle imprese il 30 luglio 2007.

2.5 I giudici regionali hanno affermato che gli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione a sostegno dell'avanzata pretesa tributaria non risultavano idonei a dimostrare che la contribuente fosse rimasta operativa dopo la sua messa in liquidazione, conseguendo ricavi occultati al Fisco.

Hanno, al riguardo, posto in evidenza che: - «[…] *le fatture successive al 1°.8.2007* [era]*no risultate frutto di erronea contabilizzazione da parte dei destinatari e regolarmente emesse ed imputabili alla Lolli s.r.l.*»; -

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

«[…] *manca*[va] *ogni elemento indiziario per ritenere che le disponibilità finanziarie utilizzate dai soci per ripianare le perdite della società in liquidazione* [fosser]*o provento della asserita attività illecita, tenuto conto che persino dalle verifiche dell'ASL competente e*[ra] *risultato che l'attività condotta e*[ra] *unicamente quella imputabile alla società subentrante e cessionaria dell'azienda* […]»; - non era controversa la «[…] *notoria capacità reddituale autonoma dei soci*».

2.6 Il percorso logico seguìto dal collegio d'appello è dunque agevolmente ricostruibile dalla lettura della sentenza; deve pertanto escludersi il dedotto vizio di nullità.

3. Con il secondo motivo sono lamentate, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione degli artt. 32 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.

3.1 Si contesta alla CTR:

- di aver omesso la valutazione degli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione Finanziaria per dimostrare l'esistenza dei ricavi in nero contestati alla 3 L.L.L. s.r.l., o comunque di averne erroneamente compiuto un apprezzamento parcellizzato;

- di non aver tenuto conto del fatto che la contribuente non aveva risposto all'invito dell'Ufficio a fornire dati, notizie e chiarimenti, conseguentemente incorrendo nella preclusione probatoria sancita dall'art. 32, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973;

- di non aver considerato che risultava operante nel caso di specie la presunzione di distribuzione di utili extracontabili all'interno di società a ristretta base partecipativa.

3.2 Il motivo è fondato, nei limiti in appresso precisati.

3.3 Per consolidata giurisprudenza di questa Corte regolatrice, in tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini dell'IRPEG (ora IRES) e dell'IVA, ai sensi degli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, la sussistenza di un saldo negativo di cassa fa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura pari almeno al disavanzo: ciò in quanto la chiusura "in rosso" di un conto di cassa significa, senza possibilità di dubbio, che le voci di spesa sono state di entità superiore a quella degli introiti registrati (cfr. Cass. n. 27585/2008, Cass. n. 11988/2011, Cass. n. 25289/2017, Cass. n. 28715/2018, Cass. n. 7538/2020, Cass. n. 19443/2021, Cass. n. 25750/2024).

3.4 Alla luce di tale orientamento, cui va data continuità, la sentenza d'appello è incorsa in *error in iudicando*. Pur avendo riconosciuto l'anomalia di una cassa negativa protrattasi nel tempo e sintomatica di false indicazioni nelle scritture contabili della società contribuente, la CTR ha infatti ritenuto ingiustificata la conclusione dell'Amministrazione Finanziaria circa l'occultamento di ricavi.

La decisione è altresì errata per avere posto a carico della parte pubblica, nonostante il saldo negativo di cassa, l'onere di fornire ulteriori elementi a sostegno della pretesa, in contrasto con i criteri di riparto probatorio propri del regime presuntivo previsto dalle disposizioni richiamate (cfr. Cass. n. 11988/2011).

3.5 Il motivo è invece inammissibile per difetto di specificità nella parte in cui lamenta la violazione da parte della CTR dell'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973.

3.6 La ricorrente omette, infatti, di dare conto delle argomentazioni spese sul punto dalla CTP e non dimostra di averle censurate in appello con un apposito motivo di gravame, al fine di impedire la formazione del giudicato interno.

Dalla trascrizione della sentenza di primo grado contenuta nel controricorso (pagg. 30-31) risulta che la CTP aveva accertato la risposta della contribuente al questionario dell'11 settembre 2012, corredata dalla documentazione bancaria dei soci e della società comprovante l'effettività dei finanziamenti. Il collegio provinciale aveva inoltre escluso che il ritardo o la parziale produzione documentale fosse imputabile ai soli ricorrenti,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

tenuto conto delle modalità frazionate della verifica e dell'imminente scadenza dei termini per l'accertamento, rilevando altresì che essi avevano comunque depositato in giudizio tutta la documentazione necessaria.

4. Esaurito l'esame del ricorso principale, occorre scrutinare quello incidentale, articolato in cinque motivi: il primo è proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c.; i restanti ai sensi del num. 3 della medesima disposizione.

4.1 Con il primo - che soltanto nella rubrica, per mero *lapsus calami*, è anch'esso ricondotto al paradigma nel num. 3 del primo comma dell'art. 360 c.p.c. - viene denunciata la nullità dell'impugnata sentenza per omissione di pronuncia, in violazione dell'art. 112 del codice di rito.

4.2 I contribuenti censurano l'omessa pronuncia sui motivi di appello incidentale, riprodotti nel loro contenuto essenziale nel controricorso e corredati delle indicazioni necessarie alla localizzazione processuale, ai sensi degli artt. 366, primo comma, num. 6, e 371, terzo comma, c.p.c. Tali motivi riguardavano: (a) l'illegittimità dell'unico avviso di accertamento emesso dall'Ufficio per due distinti periodi d'imposta, anteriore e successivo alla messa in liquidazione della 3 L.L.L. s.r.l.; (b) l'infondatezza dei rilievi di cui alla lettera A), relativi al periodo anteriore alla liquidazione; (c) la scomputabilità delle perdite pregresse fiscalmente rilevanti.

4.3 La doglianza è fondata.

4.4 Giova premettere che, per ferma giurisprudenza di questo Supremo Collegio, il vizio di omessa pronuncia ricorre non solo quando il giudice di merito abbia mancato di statuire in ordine a una domanda o a un'eccezione sottoposta al suo esame, ma anche nel caso in cui abbia dichiarato in modo illogico o apodittico l'assorbimento di un motivo di appello o di una questione (cfr. Cass. n. 11459/2019, Cass. n. 11758/2025, Cass. n. 20914/2026).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4.5 È quanto avvenuto nel caso di specie. Dopo avere esaminato le critiche dell'Agenzia delle Entrate alla sentenza di primo grado, la Commissione regionale si è limitata a confermare la decisione impugnata, dichiarando «[…] *il conseguente assorbimento di tutte le ulteriori deduzioni e richieste di cui all'appello principale e all'appello incidentale*». Non ha tuttavia considerato che le parti private miravano all'integrale annullamento degli atti impositivi; il rigetto dell'appello principale non aveva quindi eliminato il loro interesse all'esame del gravame incidentale.

5. Con il secondo motivo sono lamentate la violazione e la falsa applicazione degli artt. 7, 76 e 182 del t.u.i.r., degli artt. 3, 5 e 8 del d.P.R. n. 322 del 1998, degli artt. 31, 37 e 40 del d.P.R. n. 600 del 1973 e degli artt. 51 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972.

5.1 Si sostiene che avrebbe errato la CTR nel riconoscere implicitamente la legittimità dell'avviso di accertamento con cui l'Ufficio aveva accorpato due diversi e autonomi periodi d'imposta.

6. Con il terzo mezzo sono prospettate la violazione e la falsa applicazione degli artt. 76 e 109 del t.u.i.r.

6.1 Si censura l'impugnata sentenza per aver implicitamente escluso, senza alcun fondamento giuridico, la violazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria dei princìpi di competenza e di autonomia dei periodi d'imposta.

7. I due motivi, suscettibili di congiunta disamina, rimangono assorbiti dall'accoglimento del primo, entrambi investendo questioni che non sono state trattate dai giudici d'appello in conseguenza dell'erronea declaratoria di assorbimento dell'appello incidentale da loro adottata.

8. Con il quarto motivo - che con riguardo al rilievo fiscale *sub* B) è stato proposto in via condizionata, per l'ipotesi di accoglimento del ricorso principale - sono dedotte la violazione e la falsa applicazione dell'art. 84 del t.u.i.r., dell'art. 1 del d.lgs. n. 471 del 1997 e dell'art. 25 del d.lgs. n. 158 del 2015.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

8.1 Si assume che avrebbe errato la Commissione regionale nel non riconoscere la scomputabilità delle perdite pregresse utilizzabili in compensazione dalla società contribuente.

8.2 Limitatamente ai rilievi fiscali *sub* A) anche questo motivo rimane assorbito dall'accoglimento del primo, per le medesime ragioni poc'anzi illustrate.

8.3 La doglianza si appalesa, invece, inammissibile con riferimento al rilievo di cui alla lettera B), in quanto:

- deve ritenersi *in parte qua* corretta la pronuncia di assorbimento adottata dai giudici d'appello a séguito della conferma della decisione di primo grado con cui era stato disposto l'integrale annullamento del rilievo in parola;

- è inammissibile il ricorso incidentale condizionato con cui la parte vittoriosa nel giudizio di merito riproponga questioni rimaste assorbite, anche in applicazione del principio della «ragione più liquida». In mancanza di soccombenza, tali questioni possono essere riproposte dinanzi al giudice di rinvio qualora sia accolto il ricorso principale (cfr. Cass. n. 22095/2017, Cass. n. 19503/2018, Cass. n. 15893/2023).

9. Con il quinto motivo, proposto in via condizionata, si denuncia la violazione dell'art. 41 della Carta di Nizza, dell'art. 6 del T.U.E. e dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000.

9.1 Viene addebitato ai giudici d'appello di aver erroneamente escluso che l'Agenzia delle Entrate fosse tenuta a instaurare il contraddittorio preventivo nei confronti della 3 L.L.L. s.r.l. in liquidazione, quantomeno con riferimento al rilievo in materia di IVA.

9.2 Il motivo è inammissibile.

9.3 Dalla ricostruzione della vicenda processuale contenuta nel controricorso (pag. 11, paragrafo 3, lett. *a*) emerge inequivocabilmente che la denuncia di violazione del contraddittorio endoprocedimentale era stata sollevata dalla predetta società con esclusivo riferimento al rilievo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sub B).

9.4 Ne discende che anche per questa parte, a fronte di una statuizione di assorbimento resa dalla CTR in evidente applicazione del cd. principio della ”ragione più liquida“, difetta l’interesse alla proposizione di un ricorso incidentale condizionato.

10. In conclusione, la sentenza impugnata deve essere cassata nei limiti delle censure accolte, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (già CTR) del Lazio, in diversa composizione, la quale, attenendosi alle *regulae iuris* sopra enunciate, riesaminerà la controversia relativa all’avviso di accertamento societario e pronuncerà anche sui motivi di appello incidentale della contribuente e sulle ulteriori questioni rimaste assorbite.

11. Le spese processuali inerenti alle controversie estinte restano a carico della parte che le ha anticipate, a norma dell’art. 6, comma 13, ultimo periodo, del d.l. n. 119 del 2018.

11.1 La regolamentazione delle spese relative alla causa avente ad oggetto l’avviso di accertamento societario viene rimessa al giudice di rinvio, in base al combinato disposto degli artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.

P.Q.M.

La Corte dichiara estinto il processo, ai sensi dell’art. 6, comma 13, del d.l. n. 119 del 2018, conv. dalla legge n. 136 del 2018, relativamente alle controversie tributarie aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento emessi nei confronti di Felice, Pio e Italo Lolli; accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il secondo mezzo del ricorso principale, respinto il primo; accoglie, altresì, il primo mezzo del ricorso incidentale, assorbiti il secondo, il terzo e parzialmente il quarto, nel resto inammissibile al pari del quinto; cassa la sentenza impugnata, in relazione alle censure accolte, e rinvia la causa riguardante l’avviso di accertamento societario alla Corte

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la statuizione sulle spese di legittimità ad essa inerenti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 23 settembre 2026.

La Presidente
Andreina Giudicepietro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale