

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 7 ottobre 2026, n. 26404

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate emetteva l'atto di recupero di crediti IVA n. (Omissis), relativo all'anno di imposta 2008, nei confronti della società IMPRASIM Srl, cancellatasi volontariamente dal registro delle imprese nel 2013, dopo la chiusura delle operazioni di verifica fiscale concluse con il p.v.c. del 28.4.2010, notificato a A.A. in qualità di amministratore di fatto. L'atto impositivo veniva notificato all'ex liquidatore, in qualità di ultimo rappresentante legale; al socio unico B.B., rivelatasi irreperibile e, per conoscenza, al presunto amministratore di fatto A.A., il quale ultimo lo impugnava, deducendo di non esserne l'amministratore di fatto, nonché l'estinzione della società e di conseguenza di tutti i debiti sociali.
2. La C.T.P di Roma, adita dal A.A., accoglieva il ricorso, ritenendo inapplicabile l'art. 28 del decreto legislativo n. 175/2014; nulla la notifica dell'atto impositivo alla società, in quanto cessata nel 2013 e dunque estinta; nulla la notifica all'amministratore di fatto, ai sensi dell'art. 2945, comma 2, c.c., nel testo introdotto dall'art. 4 del decreto legislativo n. 6/2003.
3. La C.T.R. del Lazio accoglieva invece l'appello dell'Agenzia delle Entrate.
4. Avverso la suddetta pronuncia A.A. ha proposto ricorso per cassazione sulla base di sette motivi.
5. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.
6. A.A. aveva inoltre instaurato giudizio di revocazione avverso la sentenza n. 191/2020, respinta dalla C.T.R. con sentenza n. 4211/3/2020, avverso la quale propone ora ricorso per cassazione affidato a due motivi.
7. L'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata.
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.

Motivi della decisione

1. Preliminarmente, deve essere disposta la riunione dei ricorsi per ragioni di connessione soggettiva e parzialmente oggettiva, atteso che i ricorsi per cassazione contro la decisione di appello e contro quella che decide l'impugnazione per revocazione avverso la prima vanno riuniti in caso di contemporanea pendenza in sede di legittimità, nonostante si tratti di due gravami aventi ad oggetto distinti provvedimenti, atteso che la connessione esistente tra le due pronunce giustifica l'applicazione analogica dell'art. 335 c.p.c., potendo risultare determinante sul ricorso per cassazione contro la sentenza di appello l'esito di quello riguardante la sentenza di revocazione" (Cass. 22 novembre 2024, n. 30184; Cass. 6 luglio 2022, n. 21315).
2. In via sempre preliminare, occorre trattare per primo il ricorso n. 17207/2021 R.G., riguardante il giudizio di revocazione.
3. Con il primo motivo di doglianza il ricorrente lamenta la "nullità della sentenza per motivazione apparente. Violazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c.", deducendo che, contrariamente all'assunto della C.T.R., l'atto era stato emesso nei confronti della IMPRASIM Srl, come



indicato a pagina 1 dell'avviso impugnato ed in tutte le pagine successive era infatti indicato il solo codice fiscale della società; l'atto impositivo, inoltre, non recava alcuna menzione dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, sicché il giudice di appello avrebbe dovuto ritenere illegittimo l'avviso di accertamento.

3.1. Il motivo è infondato.

3.2. Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte, si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché costituita da argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, ove il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero - e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Sez. 1 30 giugno 2020 n. 13248; Sez. 1, 18 giugno 2018 n. 16057; n. 27112 del 2018; n. 22022 del 2017; Sez. 6-5, 7 aprile 2017 n. 9097 e n. 9105; Sez. U. 3 novembre 2016 n. 22232; Sez. U 5 agosto 2016 n. 16599; Sez. U 7 aprile 2014, n. 8053 ed ancora Cass. n. 4891 del 2000; n. 1756 e n. 24985 del 2006; n. 11880 del 2007; n. 161, n. 871 e n. 20112 del 2009).

3.3. Nel caso in esame la C.T.R. del Lazio, dopo aver illustrato le caratteristiche dell'errore revocatorio secondo la richiamata giurisprudenza di legittimità, ha ritenuto che lo stesso non fosse ravvisabile, in quanto i giudici di appello avevano sottoposto a specifica valutazione il fatto che l'atto impositivo era stato notificato al A.A., individuato quale amministratore di fatto, ritenendo necessario che la notifica fosse estesa anche nei suoi confronti. La motivazione, chiara ed intellegibile, rispetta ampiamente, a parere del collegio, il parametro del "minimo costituzionale".

4. Con il secondo motivo, rubricato, "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 395, n. 4 c.p.c. e dell'art. 64, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c." assume che l'istanza di revocazione era stata erroneamente respinta, nonostante la pur chiara ricorrenza dei requisiti per procedere con tale mezzo di impugnazione.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Questa Corte ha da tempo chiarito che l'errore di fatto, previsto come motivo di revocazione dall'art. 395 n.4 cod. proc. civ., è soltanto quello dovuto ad una falsa percezione materiale, che abbia indotto il giudice a ritenere la sussistenza di un fatto che non esiste ovvero la insussistenza di un fatto che viceversa esiste, di modo che non è configurabile tale errore allorché il giudice abbia proceduto ad erronea ed incompleta valutazione delle risultanze processuali, incorrendo in vizi che esorbitano dall'ambito dell'impugnazione revocatoria. Inoltre, l'errore di fatto è rilevante ai fini della revocazione della sentenza se investe un punto decisivo della controversia, sì da influire sulla decisione in concreto adottata. È stato altresì precisato che l'apprezzamento del giudice di merito, il quale abbia escluso la sussistenza dell'errore di fatto o la decisività



dello stesso, non è sindacabile in Cassazione ove sia sorretto da motivazione immune da errori logici o giuridici. (cfr. Cass. n. 988/1966, n. 202/1967, n. 3326/1968 e, tra le più recenti, Cass. n. 25376/2006, Cass. 3935/2009, Cass. n. 24334/2014).

4.2. Nel caso di specie la C.T.R. ha escluso la sussistenza dell'errore revocatorio, ritenendo che la questione della notifica dell'atto impositivo al A.A. fosse stato un punto controverso, oggetto di discussione tra le parti. In sostanza, ha ritenuto essersi in presenza di una valutazione giuridica su di un punto controverso, fattispecie che si pone al di fuori del perimetro dell'errore revocatorio, valutazione che, in quanto sorretta da congrua e logica motivazione, non è censurabile in sede di legittimità.

5. Venendo ora ad esaminare il ricorso n. 24208/2020, proposto avverso la sentenza della C.T.R. n. 191/2/2020, esso, come detto, è affidato a sette motivi.

6. Con il primo motivo il ricorrente lamenta la "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, comma 421, della legge n. 311/2004 e dell'art. 56, comma 5, del D.P.R. 633/72, dell'art. 36 del d. P.R. n. 602/73 3 e degli artt. 1, comma 423, della citata L. 311/2004 e 40 del citato D.P.R. 633/72, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.". Deduce, al riguardo, che l'atto impositivo era stato emesso nei confronti della società IMPRASIM Srl e che nessuna menzione vi era dell'art. 36 del D.P.R. n. 600/73, dal che l'atto impositivo era stato illegittimamente notificato ad esso ricorrente ed avrebbe dovuto per ciò solo essere annullato.

7. Con il secondo motivo si duole della "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 del D.P.R. 602/1973 e dell'art. 2495 del c.c., nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c." (pag. 15), assumendo che la C.T.R. non aveva considerato che il socio non è in quanto tale successore universale della società estinta, ma solo nei limiti di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione. Dunque, l'Amministrazione finanziaria poteva agire nei confronti del socio solo se ed in quanto fosse in grado di fornire la prova del quantum riscosso nella fase liquidatoria, il che nel caso di specie non era avvenuto.

8. Con il terzo motivo, rubricato "Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36 del D.P.R. 602/1973 e dell'art. 19 D.Lgs. 46/1999, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c." (pag. 19), deduce che la C.T.R. avrebbe erroneamente applicato l'art. 36 del D.P.R. 600/73, nonostante la norma riguardasse, nella versione vigente *ratione temporis*, le sole imposte dirette, mentre nella specie si trattava di recupero dell'IVA. Solo a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 28 del decreto legislativo n. 175/2014, inapplicabile *ratione temporis*, era stato eliminato il riferimento alle sole imposte dirette.

9. Con il quarto motivo assume la "Violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2247, 2475, 2639, 2495, e dell'art. 36 del D.P.R. 602/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c." Sostiene, al riguardo (pag. 20 del ricorso), che la C.T.R. avrebbe confuso e sovrapposto la qualifica di amministratore di fatto con quella di socio di fatto. L'art. 36 cit. estendeva la responsabilità anche agli amministratori che avessero gestito la fase liquidatoria senza che fossero stati nominati liquidatori ovvero quando avessero compiuto attività di fatto liquidatorie o occultato attività sociali, presupposti mai contestati nella fattispecie.

10. Con il quinto mezzo di impugnazione il ricorrente lamenta la "nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (violazione dell'art. 112 del c.p.c.), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.", osservando (pag. 21), che in nessuna parte dell'atto di recupero esso ricorrente era stato individuato come socio unico o effettivo, ma solo come amministratore di fatto. La C.T.R. era pertanto incorsa nel vizio di *extra petizione*.



11. Con il sesto mezzo si duole della "nullità della sentenza per omessa pronuncia o per apparente motivazione (violazione dell'art. 112 e dell'art. 132 c.p.c.), in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.", atteso che i giudici di appello si erano limitati ad affermare che esso ricorrente era amministratore di fatto oltre che socio unico, facendo da ciò discendere la responsabilità al 100% dei debiti della società IMPRASIM, senza nulla motivare in merito alle condizioni previste dall'art. 2945 c.c. dall'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, le quali non potevano ritenersi assorbite dalle questioni espressamente decise (pag. 23).

12. Con il settimo ed ultimo motivo, deduce, infine, la "nullità della sentenza per omessa pronuncia o per apparente motivazione (violazione dell'art. 112 e dell'art. 132 c.p.c.), in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4 c.p.c." per avere i giudici di appello omesso di pronunciarsi sull'inapplicabilità dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73, vertendosi in tema di imposte indirette. Anche a voler ritenere sussistente un rigetto implicito, la statuizione si porrebbe in contrasto con la norma, riferibile, *ratione temporis*, alle sole imposte dirette (pag. 26).

13. Tanto premesso, va rilevata d'ufficio l'inammissibilità dell'originario ricorso per difetto di legittimazione attiva in capo a A.A., odierno ricorrente.

14. È incontroverso e risulta testualmente che l'atto di recupero è stato emesso nei confronti della società IMPRASIM Srl e che le riprese, oltre che le sanzioni, sono dirette esclusivamente nei confronti della persona giuridica, senza alcun riferimento all'art. 36 del D.P.R. n. 602/73. Non si tratta pertanto di un avviso di accertamento emesso nei confronti dell'amministratore di fatto o del socio unico di fatto per accertare la responsabilità di cui ai commi da 1 a 4 della predetta disposizione che, ai sensi del comma 5, richiede l'emissione di un apposito atto motivato da notificare personalmente ai soggetti ritenuti responsabili.

14.1. Questa Corte ha più volte chiarito (cfr., da ultimo, Cass. n. 12867/2025, Cass. n. 23705/2025, 14536/2026), che la legittimazione processuale ad impugnare un atto impositivo emesso nei confronti di una persona giuridica integra 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). È stato altresì 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 dal giudice di appello, con conseguente insussistenza di un giudicato interno sul punto (Cass. Sez. U., Sentenza n. 7925 del 20/03/2019).

14.2. Per come risulta dagli atti di causa, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, nonché delle sanzioni irrogate e, quindi, il destinatario dell'atto di recupero era esclusivamente la società IMPRASIM Srl e l'impugnazione dell'atto impositivo è stata proposta da A.A. "in proprio". Egli ha impostato le sue difese proprio sull'assenza del relativo potere di rappresentanza della società, deducendo la nullità della notifica



dell'atto impositivo, in quanto la società era all'epoca già estinta e, nel merito, ha negato di esserne stato l'amministratore di fatto. Pertanto, come questa Corte ha già rilevato, l'interesse del (supposto) amministratore 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, 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.).

14.3. 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".

15. Tutti i motivi di ricorso restano pertanto assorbiti. In conclusione, il ricorso n. 17207/2021 va rigettato. Nulla è dovuto per le spese.

Quanto invece al ricorso n. 24208/2020, la sentenza n. 191/2/2020 della C.T.R. del Lazio va cassata senza rinvio, ai sensi dell'art. 382, comma 3, c.p.c., stante l'inammissibilità dell'originario ricorso proposto da A.A. Le spese dei gradi di merito vengono compensate. Esse seguono la soccombenza per il giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dispone la riunione dei giudizi n. 24208/2020 e n. 17207/2021;

rigetta il ricorso n. 17027/2021;

decidendo sul ricorso n. 24208/2020, cassa senza rinvio la sentenza n. 191/2/2020, perché l'azione non poteva essere iniziata;

compensa le spese dei gradi di merito e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 13.200,00 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.

