Civile Ord. Sez. 5 Num. 27560 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: MARCONI DANIELA
Data pubblicazione: 22/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29825/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici a Roma, via dei Portoghesi n. 12, è domiciliata;

-ricorrente-

contro

TONONI GIANPIETRO, in qualità di amministratore di fatto della EST I.T.R. s.r.l., rappresentato e difeso dall'avv. Domenico D'Arrigo per procura speciale in calce al controricorso;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 6520 del 2016, depositata il 6 dicembre 2016, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA

1. La controversia trae origine dall'impugnazione da parte di Tononi Gianpietro, socio e supposto amministratore di fatto della EST I.T.R. s.r.l., con sede legale in Romania e legalmente rappresentata dall'amministratore rumeno Tiple Vasillii, di sei avvisi di accertamento emessi dall'amministrazione finanziaria nei confronti della società, per il recupero di Ires, Iva e Irap non dichiarate negli anni 2007, 2008 e 2009, sul presupposto della sua esterovestizione, emersa all'esito delle indagini della Guardia di Finanza da cui era risultato che operasse di fatto in Italia a Odolo (BS), tramite il socio che ne gestiva di fatto l'attività.

2. La CTP di Brescia, riuniti i ricorsi proposti dal Tononi nella veste di preteso amministratore di fatto della società, li aveva accolti nel merito ritenendo che gli indizi raccolti dalla Guardia di finanza non fossero sufficienti a provare l'esterovestizione della società di diritto rumeno, costituita dai soci italiani per recuperare in Romania il personale da impiegare in una loro diversa attività di impresa senza alcuna finalità elusiva.

3. La CTR della Lombardia, adita in appello dall'Agenzia delle entrate, aveva ritenuto "*inammissibile l'appello in quanto gli avvisi di accertamento non risultano notificati dall'Ufficio alla società Est I.T.R. s.r.l. con sede legale in Romania in persona del suo rappresentante legale Tiplie Vasilii, ma esclusivamente a Tonini Giampietro quale amministratore di fatto della predetta società non consentendo in tal modo alla società né al Tiple Vasilii di potersi difendere*" ed aveva dichiarato "*inammissibile il ricorso introduttivo del primo grado di giudizio*" "*in parziale riforma della sentenza impugnata".*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

4. Avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi ad un solo motivo, e il Tononi si è difeso depositando il controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per cassazione, sollevata dal controricorrente in relazione all'inosservanza del termine c.d. lungo di decadenza dalla facoltà di impugnazione, perché notificato con modalità telematica nell'ultimo giorno utile ma in orario successivo alle ore 21 con conseguente perfezionamento della notifica solo alle ore 7 del giorno successivo, ai sensi dell'art. 16 *septies* del d.l. n. 179 del 2012.

1.1. L'orientamento della giurisprudenza della Corte è ormai consolidato nell'affermare che anche alle notificazioni eseguite con modalità telematiche si applica il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, dopo l'intervento della sentenza della Corte Cost. n. 75 del 2019 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 16-*septies* del d.l. n. 179 del 2012, conv. con modif. nella l. n. 221 del 2012, nella parte in cui, estendendo alla notificazione eseguita con modalità telematiche la previsione dell'art. 147 c.p.c., stabiliva che "*la notificazione si considera perfezionata alle ore 7 del giorno successivo*" quando la ricevuta di accettazione del messaggio inoltrato mediante p.e.c. è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24, anziché al momento della generazione della ricevuta di accettazione del messaggio da parte del sistema.

1.2. Ne deriva che, in virtù del principio di scissione del momento perfezionativo della notifica, la notificazione del ricorso per cassazione eseguita mediante p.e.c. e perfezionatasi con la consegna al destinatario, si considera tempestiva per il notificante ove il messaggio di accettazione del gestore di posta elettronica certificata del mittente (cd. RAC) sia stato generato entro le ore ventiquattro dell'ultimo giorno utile del termine di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

decadenza (Cass Sez. U. 32091 del 2023; Cass. n. 29584 del 2021; Cass. n. 4712 del 2020).

1.3. Afferma, al riguardo, la Corte che «in tema di perfezionamento della notifica eseguita con modalità telematiche, la Corte costituzionale ha dichiarato «l'illegittimità costituzionale dell'art. 16 septies del d.l. 18 ottobre 2012, n. 179 (Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, inserito dall'art. 45-bis, comma 2, lettera b), d.l. 24 giugno 2014, n. 90 (Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari), convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114, nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ed entro le ore 24 si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta»; ha infatti osservato che «il divieto di notifica per via telematica oltre le ore 21 risulta … introdotto … allo scopo di tutelare il destinatario, per salvaguardarne, cioè, il diritto al riposo in una fascia oraria (dalle 21 alle 24) in cui egli sarebbe, altrimenti, costretto a continuare a controllare la propria casella di posta elettronica»; «ciò giustifica la fictio iuris, contenuta nella seconda parte della norma, per cui il perfezionamento della notifica è differito, per il destinatario, alle ore 7 del giorno successivo, ma non giustifica la corrispondente limitazione nel tempo degli effetti giuridici della notifica nei riguardi del mittente, al quale — senza che ciò sia funzionale alla tutela del diritto al riposo del destinatario e nonostante che il mezzo tecnologico lo consenta — viene, invece, impedito di utilizzare appieno il termine utile per approntare la propria difesa: termine che l'art. 155 c.p.c. computa a giorni e che, nel caso di impugnazione, scade, appunto, allo spirare della mezzanotte dell'ultimo giorno» (Corte cost. sent. n. 75 del 9 aprile 2019); ciò posto, appare chiaro dalla formulazione della norma, nel testo risultante dalla declaratoria di illegittimità costituzionale, che, nel caso

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di notifica telematica, il momento cui aver riguardo ai fini della determinazione del momento del perfezionamento della notifica medesima, per il notificante, è — non quello della spedizione del messaggio p.e.c., né quello in cui è generato il messaggio di avvenuta consegna, ma — quello in cui è generato il messaggio di accettazione (c.d. RAC) da parte del gestore di posta elettronica certificata del mittente […]» (Cass. Sez. U. n. 32091 del 2023).

1.4. Nel caso di specie, la ricevuta di accettazione del messaggio p.e.c. relativo alla notificazione telematica del ricorso per cassazione risulta generata il 6 dicembre 2017 alle ore 21:18:49, momento che segna il perfezionamento della notificazione per il mittente, e non sussiste, pertanto, la decadenza dal potere di impugnazione prospettata dal controricorrente.
Deve, quindi, procedersi all'esame del ricorso.

2. Con l'unico motivo di ricorso la ricorrente ha lamentato, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli articoli 58 e 60 d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 73 t.u.i.r., per aver la CTR erroneamente sostenuto che gli avvisi di accertamento avrebbero dovuto essere notificati alla società destinataria in persona dell'amministratore di diritto Vasilii Tiple nella sua sede legale in Romania, dando così preminenza al dato formale rispetto al dato sostanziale in violazione della disciplina richiamata che imporrebbe, invece, l'individuazione, anche ai fini della notificazione dell'atto impositivo, della sede effettiva dell'ente, sita nel luogo in cui si svolge l'attività amministrativa e direzionale, e di attribuire rilevanza al ruolo dell'amministratore che opera di fatto piuttosto che a quello dell'amministratore preposto solo in via formale.
Nell'ipotesi di supposta esterovestizione della società la verifica della validità della notificazione degli atti impositivi nel domicilio fiscale dell'ente presupporrebbe, quindi, il preliminare accertamento della sede effettiva della sua amministrazione così che l'esame della questione pregiudiziale non potrebbe precedere la soluzione della questione principale di merito.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La CTR avrebbe, quindi, errato ad esaminare preliminarmente la questione pregiudiziale della validità della notifica dell'avviso di accertamento che avrebbe perso autonomia ove fosse stata preliminarmente risolta la questione di merito principale relativa all'accertamento dell'esterovestizione, risultante da tutti gli elementi di fatto evidenziati dall'Ufficio.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. La censura confonde, infatti, *la legitimatio ad causam* che è condizione dell'azione desumibile dal principio sancito all'art. 81 c.p.c. e deve essere valutata dal giudice d'ufficio per verificare che il soggetto che agisce o resiste in giudizio, quantomeno affermi di essere titolare del diritto o della posizione passiva corrispondente e che, comunque, deduca di rivestire un ruolo che gli attribuisce il diritto ad una pronuncia nel merito favorevole o sfavorevole sul rapporto dedotto in giudizio, con l'accertamento della effettiva titolarità del diritto o della posizione soggettiva passiva vantate che attiene al merito della controversia.

2.3. La legittimazione ad impugnare l'atto impositivo emesso dall'amministrazione finanziaria nei confronti della società per far valere una pretesa tributaria vantata nei confronti dell'ente, presuppone che la persona fisica che la propone, quantomeno prospetti la sua veste di legale rappresentante o di procuratore della società, abilitato ad esprimere la volontà dell'ente destinatario della pretesa fiscale e si tratta di una questione pregiudiziale di rito che necessariamente precede l'accertamento nel merito dell'effettiva esistenza del credito tributario vantato dall'amministrazione finanziaria.

2.4. La necessità della verifica preliminare della condizione dell'azione non viene meno, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria nell'atto impositivo vanti la sua pretesa fiscale sul presupposto dell'esterovestizione della società che resta, comunque, un ente con sede all'estero rappresentato dal suo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

amministratore di diritto, destinatario della richiesta di pagamento del fisco italiano e, come tale, unico soggetto legittimato ed interessato a contraddire.

2.5. Con riguardo al ruolo del soggetto che l'amministrazione finanziaria individua come l'amministratore di fatto della società, la giurisprudenza della Corte è consolidata nell'escludere la sua legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società.

2.6. Afferma, al riguardo, la Corte che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società deve essere notificato al suo legale rappresentante secondo la disciplina che ne regola la rappresentanza e che, quindi, non può essere destinatario della notificazione l'amministratore di fatto (Cass. n. 36034 del 2021; Cass. n. 4823 del 2023 e Cass. n.5930 del 2025). Infatti, « In tema di contenzioso tributario in materia societaria, l'amministratore di fatto non è legittimato ad impugnare l'avviso di accertamento rivolto alla società, poiché la rappresentanza legale della stessa spetta esclusivamente agli amministratori nominati a norma di legge, risultanti da documentazioni pubbliche, quali il registro delle imprese, e tenuto conto che, ai sensi dell'art. 62 del d.P.R. n. 600 del 1973, la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche è attribuita, ai fini tributari, a coloro che ne hanno l'amministrazione di fatto solo ove non sia determinabile secondo la legge civile.» (Cass. n. 26702 del 2022; Cass. n. 15742 del 2014).

2.7. Ne deriva che l'amministratore di fatto ancorché destinatario della notificazione è privo della legittimazione e dell'interesse ad impugnare l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società sia per conto della società di cui, in difetto del potere di rappresentanza sostanziale, non può assumere la rappresentanza in giudizio, sia in proprio, trattandosi di atto che non attinge in alcun modo la sua sfera giuridica (Cass. n. 26702 del 2022; Cass. n. 12864 del 2025).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.8. Con riferimento, in particolare, al difetto di *legitimatio ad causam* dell'amministratore di fatto rispetto all'impugnazione dell'atto impositivo emesso dall'Agenzia delle entrate vantando pretese tributarie esclusivamente nei confronti della società, la Corte, in caso analogo, ha avuto occasione di affermare il principio per cui « La persona fisica alla quale è stato notificato un atto impositivo, che non reca 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 ed il potere rappresentativo in ragione dei quali gli è stata indirizzata la notifica dello stesso atto.» (Cass. 12864 del 2025) dal momento che «la persona fisica che, in un atto di accertamento, è indicata erroneamente come legale rappresentante della società di capitali cui lo stesso è rivolto, è priva di interesse ad impugnarlo direttamente, avendo la possibilità, qualora l'esattore intenda dare inizio all'azione di riscossione nei suoi confronti, di ricorrere contro l'avviso di mora, al fine di contestare il rapporto di rappresentanza e la propria responsabilità (Cass. n. 7763 del 20/03/2019).» (Cass. 12864 del 2025)

2.9. Nel caso di specie emerge dalla narrativa della vicenda processuale contenuta nel ricorso che al Tononi sono stati notificati gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società rumena per il recupero di imposte e sanzioni nei confronti dell'ente, solo nella sua veste di amministratore di fatto, e che lo stesso Tononi ha impugnato gli atti impositivi in proprio e "*in quanto erroneamente identificato quale legale rappresentante della società Est. I.T.R. s.r.l."* con sede in Romania.

2.10. La CTR ha, dunque, correttamente "*dichiarato l'inammissibilità del ricorso introduttivo del primo grado di giudizio*" in relazione al difetto di *legitimatio ad causam* del ricorrente, sia pure adottando una motivazione confusa ed illogica, che può essere emendata ai sensi dell'art. 384 c.p.c. senza necessità di cassare la sentenza impugnata.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

4. Le spese del giudizio di legittimità devono essere compensate in ragione della peculiarità della situazione processuale derivata dalla notificazione degli atti impositivi a soggetto non legittimato a riceverli né ad impugnarli.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e dichiara integralmente compensate fra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026.

Il Presidente

ROBERTA CRUCITTI

Corte di Cassazione - copia non ufficiale