



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Roberta Crucitti	· Presidente -
Maria Luisa De Rosa	· Consigliere -
Daniela Marconi	· Consigliere -
Angelo Napolitano	· Consigliere -
Giuliano Tartaglione	· Consigliere Rel. -

Oggetto: Estinzione della
società - Responsabilità dei soci
e del liquidatore - Artt. 36 d.P.R.
602/1972 e art. 2495 c.c. -
Condizioni - Omessa pronuncia

R.G.N. 1581/2016

AC – 20/01/2026

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1581/2016 R.G. proposto da:

██████████ rappresentato e difeso, in virtù di procura speciale
a margine del ricorso, dall'Avv. ██████████, dall'Avv. ██████████
██████████ e dall'Avv. ██████████;

– *ricorrente* –

contro

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

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del
Veneto, Sezione Staccata di Verona, n. 1049/15/2015, depositata in
data 15 giugno 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 gennaio
2026 dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate notificava, il 17 settembre 2012, al
ricorrente, quale liquidatore della ██████████ s.r.l., cancellata dal registro
delle imprese, l'avviso di accertamento n. ██████████ con



il quale l'Ufficio rideterminava in capo alla società maggior reddito, per l'anno 2007, chiedendo il pagamento di maggiori IRES, IVA ed IRAP. Il contribuente, pur essendo consapevole della carenza di legittimazione ad agire, impugnava l'avviso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Verona, chiedendo dichiararsi la cessazione della materia del contendere per l'inesistenza del destinatario dell'atto.

Il medesimo avviso veniva notificato al ricorrente, quale socio unico e liquidatore della società, ai sensi dell'art. 36 d.P.R. n. 602/1973, ovvero per le responsabilità conseguenti all'attività svolta durante la liquidazione. Il contribuente impugnava l'avviso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Verona, eccependone la nullità per carenza di motivazione e per l'inesistenza dei presupposti della sua responsabilità. Deduceva, in ogni caso, la limitazione della responsabilità del liquidatore alla sola IRES, con esclusione dell'IVA e dell'IRAP.

Successivamente, in data 19 dicembre 2012, l'Ufficio notificava al ricorrente l'avviso di accertamento n. [REDACTED] con il quale gli veniva imputato, quale socio totalitario della [REDACTED] s.r.l., e, quindi, recuperato a tassazione, ai fini IRPEF per l'anno 2007 (per oltre un milione di euro), un maggiore reddito di capitali. Il ricorrente aveva presentato la dichiarazione prevista dall'art. 13bis d.l. 78/2009 (cd. scudo fiscale), ma l'Ufficio riteneva che gli effetti preclusivi di detta dichiarazione non avrebbero potuto essere fatti valere in relazione agli elementi indicati nell'avviso di accertamento, in quanto diversi da quelli fatti valere con lo scudo fiscale. L'avviso conteneva una seconda ripresa fiscale, relativa al reddito derivante dalle indagini finanziarie svolte sui conti correnti del contribuente.

Il contribuente impugnava anche questo avviso, eccependone l'illegittimità per effetto della presentazione della dichiarazione delle attività emerse ex art. 13bis d.l. 78/2009; chiedeva, poi, sospendersi



il giudizio in attesa della definizione di quello avente ad oggetto l'avviso societario.

La CTP di Verona, riuniti i tre ricorsi, li respingeva.

2. Interposto gravame dal contribuente, la Commissione tributaria regionale del Veneto, Sezione Staccata di Verona, confermava la decisione di primo grado, ad eccezione della ripresa contenuta nel terzo avviso, limitatamente ai prelievi effettuati dal ricorrente sui propri conti correnti, per effetto della pronuncia della Corte costituzionale n. 228/2014.

3. Avverso la decisione della CTR ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a sei motivi. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, eccependo preliminarmente l'inammissibilità dei primi tre motivi.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 20/01/2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4 c.p.c., il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio della corrispondenza tra il chiesto e pronunciato ivi previsto per avere la CTR omesso di decidere sul motivo di appello relativo alla violazione dell'art. 2495 c.c. per essere l'avviso di accertamento societario stato emesso quando la società era già stata cancellata dal registro delle imprese.

2. Con il secondo motivo, formulato sempre ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4 c.p.c., il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio della corrispondenza tra il chiesto e pronunciato ivi previsto per avere la CTR omesso di decidere sul motivo di appello relativo alla violazione dell'art. 36 d.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, ovvero alla carenza di motivazione degli avvisi impugnati in relazione ai presupposti della responsabilità del ricorrente (quale ex socio e liquidatore della società) ai sensi delle citate norme, per tutte le imposte accertate nei confronti dell'ente.



3. Con il terzo motivo, formulato ancora ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4 c.p.c., il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. e del principio della corrispondenza tra il chiesto e pronunciato ivi previsto per avere la CTR omesso di decidere sul motivo di appello relativo alla violazione degli artt. 2495, comma secondo, c.c. e dell'art. 42 d.P.R. n. 600/1973; l'Ufficio aveva, solo in primo grado, dedotto a fondamento della pretesa fiscale l'art. 2495 c.c. in palese violazione del divieto di *mutatio libelli*; il contribuente aveva, quindi, formulato uno specifico motivo di appello, sul quale è mancata qualsiasi decisione da parte della CTR.

4. I primi tre motivi possono essere esaminati congiuntamente, avendo ad oggetto la medesima doglianza, ovvero la violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la CTR omesso qualsiasi decisione su domande avanzate dal contribuente in primo grado e riproposte in appello e sul motivo di gravame avente ad oggetto la violazione del divieto di *mutatio libelli*.

4.1. Preliminarmente va delibata l'eccezione di inammissibilità dei motivi in scrutinio, sollevata dall'Ufficio nel controricorso e fondata sostanzialmente sulla mancata indicazione, nel ricorso, delle pagine dell'appello nelle quali le domande erano state riproposte dal contribuente.

L'eccezione è infondata.

La mancata indicazione delle pagine specifiche in cui le tre censure erano state (ri)proposte dal contribuente è indubbiamente superata dalla riproduzione per esteso, nel ricorso per cassazione, delle parti dell'atto di appello in cui le censure erano state esposte. L'atto di gravame è, inoltre, allegato al ricorso per cassazione.

4.2. Ciò debitamente premesso, i tre motivi sono fondati.

4.3. Nella sentenza impugnata è mancata, infatti, qualsiasi decisione da parte della CTR sulle tre questioni proposte dal contribuente (sopra delineate).

La motivazione della CTR, come *infra* si vedrà, è invero tutta incentrata sulla legittimità della ripresa relativa all'IRPEF 2007 per



effetto della distribuzione degli utili extracontabili al socio e, quindi, del terzo avviso di accertamento, sulla inefficacia dello scudo fiscale e sulla legittimità della ripresa concernente le movimentazioni bancarie.

5. Con il quarto motivo il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 14, comma 1, d.l. 350/2001 e dell'art. 13bis d.l. 78/2009 per avere la CTR erroneamente subordinato l'efficacia preclusiva dello scudo fiscale alla dimostrazione della pertinenza della pretesa impositiva agli importi oggetto di scudo. Opina, di contro, che l'effetto premiale della normativa in tema di scudo fiscale sia *ex lege* automatico, senza alcun onere probatorio in capo al contribuente.

6. Con il quinto motivo deduce, sempre in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. (o, in alternativa, n. 4 c.p.c.), la violazione dell'art. 2697 c.c. per avere la CTR applicato erroneamente i principi in materia di riparto dell'onere della prova circa la riconducibilità delle somme accertate alle somme scudate, gravante sull'A.F. e non sul contribuente.

I motivi quarto e quinto, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto afferenti all'efficacia preclusiva dello scudo fiscale, sono infondati.

7. La sentenza della CTR è conforme all'orientamento pacifico di questa Corte (*ex multis*, Cass. 22/02/2021, n. 4719 e Cass. 06/11/2023, n. 30776) in materia di scudo fiscale: l'effetto preclusivo del generale potere di accertamento dell'Amministrazione, di cui all'art. l'art. 14, comma 1, lett. a), d.l. n. 350 del 2001 (definito in dottrina anche provvedimento di condono fiscale "impuro" intrinsecamente agevolativo), ha natura di eccezionale misura di agevolazione per il contribuente, il quale pertanto, a fronte della specifica contestazione dell'Ufficio in ordine al verificarsi di tutti i presupposti della sua operatività, ed alla conseguente allegazione della persistenza del potere accertativo esercitato con l'avviso controverso, ha, secondo la giurisprudenza di



questa Corte, l'onere di fornire la relativa prova (cfr., *ex multis*, Cass. 04/10/2017, n. 23228, secondo cui, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione; Cass. 13/07/2017, n.17283, in tema di condono fiscale, circa l'onere, gravante sul contribuente, di provare che il versamento effettuato concerne la controversia in corso e che le somme pagate corrispondano a quelle dovute per tale beneficio; Cass. 13/04/2012, n. 5846, per la quale, in tema di avviso di accertamento, grava sul contribuente, a fronte del diritto di credito dell'Amministrazione al tributo, fondato sull'allegazione di un maggior imponibile, l'onere di dimostrare che la situazione o la pendenza tributaria siano state definite con l'adempimento di tutte le prescrizioni previste dalla legge sul condono). L'attribuzione al contribuente di tale onere, peraltro, è coerente altresì con il cd. principio di vicinanza della prova, rispetto ai dati necessari a dare conto della correlazione tra gli imponibili in questione e le somme o le altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio, che rientrano nella disponibilità del primo (e che, proprio in ragione del limitato contenuto necessario della dichiarazione riservata del contribuente, non sono parimenti conosciuti immediatamente dall'Amministrazione; Cass. 34557/2019).

Con particolare riferimento al contenuto della prova gravante sul contribuente si è, infine, precisato che la limitazione normativa agli «imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio» richiede la dimostrazione di una concreta correlazione oggettiva (quanto meno di compatibilità, se non di immediata derivazione, oltre che cronologica e quantitativa) tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati, nel senso che il reddito non dichiarato, oggetto di accertamento, deve essere collegato alle somme o ai beni emersi a seguito dei rimpatrio, restando pertanto



escluse dall'efficacia inibente dello "scudo" tutte quelle fattispecie in cui l'accertamento abbia ad oggetto componenti estranei rispetto alle attività "scudate" e con essi non compatibili (Cass. 4719/2021 cit.).

8. Con il sesto (e ultimo) motivo il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 47, comma 1, t.u.i.r., per avere la CTR applicato la presunzione di distribuzione di utili ai soci in difetto di un accertamento definitivo del maggior utile in capo alla società, oltretutto cancellata dal registro delle imprese.

Sostiene che l'applicazione della presunzione di distribuzione di cui all'art. 47 cit. non possa prescindere dall'accertamento definitivo di un utile a carico della società e, nella specie, l'avviso di accertamento emesso nei confronti della ██████ debba ritenersi nullo in quanto emesso nei confronti di un soggetto inesistente.

8.1. Il motivo pone due distinte questioni di diritto: da un lato, la possibilità per l'Erario di spiccare avvisi di accertamento nei confronti di una società cancellata dal registro delle imprese; dall'altro, la legittimità della ripresa a titolo di IRPEF nei confronti del socio di una società di capitale a ristretta base per gli utili extracontabili distribuiti, ripresa inverata in un avviso di accertamento che si fondi su un avviso societario emesso quando la società era già estinta.

Il motivo è infondato sotto entrambi i profili.

8.2. Va opportunamente premesso che oggetto del motivo in scrutinio non è la responsabilità dei soci e/o amministratori per i debiti societari ex art. 2495 c.c. e/o 36 d.P.R. n. 602/1973, ma unicamente il recupero dell'IRPEF non dichiarata dai soci di una società di capitale a ristretta base per la distribuzione di utili extracontabili contestati alla società con altro e diverso avviso; inoltre, trattandosi di società cancellata dal registro delle imprese in data antecedente al 13 dicembre 2014 non trova applicazione lo *ius superveniens* di cui al d.lgs. n. 175/2014, art. 28, comma 4, recante



disposizioni di natura sostanziale sulla capacità della società cancellata dal registro delle imprese.

8.3. Sotto il primo profilo, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, l'avviso di accertamento societario non è nullo per il solo fatto di essere stato emesso nei confronti di una società dopo la sua cancellazione dal registro delle imprese.

8.3.1. La questione dei rapporti giuridici pendenti alla data dell'estinzione della società fu affrontata e risolta dalle Sezioni Unite di questa Corte nel 2013; all'epoca fu affermato che «dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo».

I detti principi sono stati successivamente ribaditi sia in termini generali (Cass. Sez. U. n. 19750 del 16/07/2025, secondo cui «l'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non comporta anche quella dei relativi crediti, che costituiscono oggetto di trasferimento in favore dei soci, salvo



che il creditore abbia manifestato in modo inequivoco, anche attraverso un comportamento concludente, la volontà di rimettere il debito, comunicandola al debitore, e sempre che quest'ultimo non abbia dichiarato, in un congruo termine, di non volerne profittare, non risultando, peraltro, sufficiente, a tal fine, la mancata iscrizione del credito nel bilancio di liquidazione, la quale non giustifica di per sé la presunzione dell'avvenuta rinuncia allo stesso, incombendo sul debitore convenuto in giudizio dall'ex-socio - o nei cui confronti quest'ultimo intenda proseguire un giudizio promosso dalla società - l'onere di allegare e provare la sussistenza dei presupposti necessari per l'estinzione del credito») sia con specifico riferimento al settore tributario (Cass. Sez. U. n. 3625 del 12/02/2025).

8.3.2. Pertanto, ritenere necessario l'accertamento della pretesa tributaria in data antecedente all'estinzione della società equivarrebbe ad una *interpretatio abrogans* della normativa tributaria. Invero, secondo la pacifica giurisprudenza di questa Corte *supra* richiamata, non è affatto precluso al Fisco l'accertamento (anche successivamente all'estinzione della società) di debiti erariali facenti capo all'ente, da far valere a valle sui soci (ex art. 47 t.u.i.r. o 36 d.P.R. n. 602/1973 o 2495 c.c.) e/o amministratori/liquidatori (ex art. 36 d.P.R. n. 602/1973).

8.4. Sotto il secondo profilo, va evidenziato che alcuna incidenza ha l'inefficacia dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società (ormai estinta) sugli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci.

8.4.1. È senz'altro vero che l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati costituisce il presupposto necessario per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi giacché, in mancanza, non sussiste la prova dello stesso fatto costitutivo della pretesa tributaria, con l'effetto che deve essere dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari in capo al socio, quando non sia stata preventivamente accertata la posizione della società di capitali,



evidenziando in capo alla stessa un maggior reddito non dichiarato (Cass. 20/12/2021 n. 40844).

Tuttavia, la suddetta pronuncia ha anche precisato che [solo] l'annullamento per motivi attinenti al merito della pretesa tributaria dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società sancito con sentenza passata in giudicato, avendo carattere pregiudicante, spiega i suoi effetti a favore di tutti i soci e quindi anche nel connesso giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento notificato al singolo socio e relativo al suo reddito da partecipazione scaturente a seguito di rettifica operato nei confronti della società, in quanto detto accertamento negativo rimuove il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione conseguito dal soci.

Diverso è il caso in cui l'accertamento operato nei confronti della società sia stato annullato per motivi di rito (ad esempio, come nel caso affrontato da Cass. 22/04/2021 n. 10723, per l'estinzione della società in data antecedente alla notifica dell'avviso di accertamento nei suoi confronti), poiché in questo caso non viene compiuta alcuna verifica circa l'inesistenza dell'imponibile da essa non dichiarato, sicché tale pronuncia non può fare stato nei confronti dei soci, dovendosi ritenere che proprio la mancanza di un accertamento irrefutabile sull'inesistenza nel merito della pretesa correlata ai ricavi non contabilizzati, impregiudicata la sorte dell'accertamento notificato alla società, possa essere posto a base della pretesa nei confronti del socio e costituire, se dimostrato dall'Ufficio, condizione legittimante della richiesta fiscale correlata al maggior reddito di partecipazione a carico del socio (nello stesso senso, già Cass. 7/6/2016, n. 11680).

Per la giurisprudenza di questa Corte, in altre parole, l'invalidità, per motivi di rito, dell'accertamento emesso nei confronti di una società a ristretta base, non determina necessariamente l'illegittimità degli atti impositivi nei confronti dei suoi soci per i redditi costituiti dagli utili extra-bilancio percepiti *pro quota*, neppure



se la formale illegittimità dell'accertamento societario sia stata dichiarata con un precedente ed irrevocabile annullamento giurisdizionale (così, ancora, Cass. n. 10723/2021 cit.).

8.4.2. I medesimi principi sono stati affermati (da ultimo, Cass. 27/12/2024, n. 34549) anche nel caso, come quello qui affrontato, in cui il socio di una società di capitali a ristretta base, destinatario di un avviso di accertamento fondato sulla presunzione di distribuzione in suo favore di utili non dichiarati dalla società, lamenti (anche) l'illegittimità dell'atto che costituisce il presupposto da cui dipende il maggior utile da partecipazione a lui contestato, ossia dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società, in quanto notificato a quest'ultima dopo la sua estinzione.

Si è detto, infatti, che solo l'annullamento dell'avviso emesso nei confronti della società, con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, riveste carattere pregiudicante e 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), le quali danno luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale (Cass. 19/01/2021, n. 752).

In conclusione, se è vero che l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società a ristretta base e non notificato a quest'ultima non è opponibile al socio, e quindi non riveste rilievo "pregiudicante" rispetto alla sussistenza dell'obbligazione tributaria della società (e, di conseguenza, rispetto al presupposto dell'operatività della presunzione semplice di distribuzione degli utili non dichiarati in favore dei soci), è altrettanto vero che ciò si traduce soltanto nella possibilità, per il socio stesso, di contestare la sussistenza di tutti i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (così sostanzialmente, già Cass. 07/03/2019, n. 6626) ed evidenziati



nell'atto di accertamento emesso nei confronti della società. E ciò anche al di là di quanto normalmente consentito dalla giurisprudenza di legittimità, per la quale il socio può unicamente eccepire che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati o reinvestiti dalla società, nonché dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria (*ex multis*, Cass. 07/06/2024, n. 15991; Cass. 04/03/2022, n. 7170; Cass. 15/09/2021, n. 24870; Cass. 01/12/2020, n. 27445; Cass. 24/07/2020, n. 15895; Cass. 09/07/2018, n. 18042; Cass. 14/07/2017, n. 17461).

8.4.3. Nella specie il ricorrente non ha mosso contestazioni di sorta in relazione ai fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria societaria, ma ha unicamente dedotto l'invalidità dell'avviso di accertamento personale per effetto della nullità dell'avviso societario in quanto emesso nei confronti di una società ormai inesistente.

8.5. La decisione della CTR va, quindi, anche *in parte qua* confermata perché conforme alla giurisprudenza di questa Corte *supra* ampiamente richiamata.

9. I primi tre motivi di ricorso vanno accolti, rigettati gli altri, la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, Sezione Staccata di Verona, in altra composizione, perché provveda al nuovo esame in relazione alle censure accolte in conformità ai principi esposti ed alla liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i primi tre motivi di ricorso, rigettati gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, Sezione Staccata di Verona, in diversa composizione, per nuovo esame e perché provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 gennaio 2026.

Il Presidente

Roberta Crucitti

