



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

ROBERTA CRUCITTI	Presidente
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere
MARIA CLARA SALI	Consigliere
MARCELLO M. FRACANZANI	Consigliere
ROSANNA ANGARANO	Consigliere rel.

Oggetto

Avviso di accertamento –
società a ristretta base –
estinzione – responsabilità del
socio. – art. 36 d.P.R. n. 602
del 1973 – **Principio di diritto**

AC – 05/11/2025

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1342/2018 R.G. proposto da:

■■■■■ ■■■■■ ■■■■■ rappresentata e difesa dall'Avv. ■■■■■
■■■■■

– ricorrente –

contro

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

– resistente –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. TOSCANA, n 1235/2017,
depositata il 15/05/2017;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 5
novembre 2025 dal consigliere Rosanna Angarano.



FATTI DI CAUSA

1. In data 21 dicembre 2012, l'Agenzia delle Entrate notificava a [REDACTED] – socio unico della [REDACTED] s.r.l., estinta e cancellata dal registro delle imprese in data 14 marzo 2008 – atto impositivo, n. [REDACTED] con il quale accertava la sua responsabilità solidale, ai sensi dell'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, per il pagamento delle imposte dovute dalla società, per l'anno di imposta 2007, come da avviso di accertamento, n. [REDACTED] emesso nei confronti dell'ente e notificatole contestualmente.

In particolare, l'Ufficio con l'avviso societario aveva rettificato in aumento il prezzo di vendita di alcuni appartamenti nel corso dell'anno 2007.

2. [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] impugnava l'atto impositivo di accertamento della propria responsabilità innanzi alla C.t.p. di Massa. (Con separato ricorso, oggetto di altro giudizio per cassazione chiamato alla stessa adunanza camerale impugnava anche l'avviso di accertamento societario e l'avviso di accertamento personale con il quale era stato accertato un maggior reddito di capitale in ragione della presunzione di distribuzione degli utili extra-contabili in società a ristretta base).

La C.t.p. accoglieva parzialmente il ricorso ritenendo che i maggiori ricavi accertati in capo alla società fossero inferiori rispetto a quanto ritenuto dall'Ufficio.

La C.t.r. confermava integralmente la sentenza di primo grado, rigettando gli appelli di entrambe le parti.

3. Avverso la sentenza di cui all'epigrafe ricorre [REDACTED] nei confronti dell'Agenzia delle entrate, la quale ha depositato nota, denominata «atto di costituzione», per la sola partecipazione all'eventuale discussione orale, dando atto di non aver depositato tempestivo controricorso.



RAGIONI DELLA DECISIONE

1. La ricorrente propone tre motivi di ricorso.

1.1. Con il primo, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132, primo comma, n. 5 cod. proc. civ.

Assume che la C.t.r. – nel pronunciarsi sul motivo di appello con il quale aveva censurato la sentenza di primo grado per non aver rilevato la violazione dell'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 – ha reso motivazione apparente in quanto inidonea a render noto il ragionamento seguito per giungere al rigetto.

1.2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di fatti decisivi.

Osserva che in appello aveva evidenziato che, in qualità di socio unico, non aveva ricevuto beni societari, né per assegnazione né in base al bilancio finale di liquidazione, così venendo a mancare uno dei presupposti della responsabilità del socio per i debiti dell'ente.

1.3. Con il terzo motivo, denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 36, terzo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dell'art. 2697 cod. civ.

Censura la sentenza impugnata per non aver rilevato che l'Ufficio non aveva né allegato né provato la percezione di somme nei due anni precedenti alla liquidazione o nel corso della stessa.

2. I motivi, da trattarsi congiuntamente in quanto connessi, sono infondati.

2.1. In via generale, l'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, determina un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono – venendo altrimenti sacrificato ingiustamente il diritto dei creditori sociali – 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* (Cass. Sez. U. 12/03/2013, nn. 6070, 6071 e 6072).

Nel solco tracciato dalla sezioni unite del 2013, la giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato, con riferimento all'art. 2495 cod. civ., che la percezione di somme rinvenienti dal bilancio finale di liquidazione non funge soltanto da misura o tetto massimo dell'esposizione debitoria del socio «fino alla concorrenza, ma attiene in primo luogo ad una condizione dell'azione, come tale demandata alla prova della parte attrice e, precisamente, non alla legittimazione ma all'interesse ad agire.

2.2. Rispetto al sistema normativo così delineato, per quanto attiene specificamente all'accertamento della responsabilità per i debiti di imposta, la norma fondamentale è contenuta nell'art. 36, terzo comma, d.P.R. n. 602 del 1973 il quale stabilisce che «I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria».

Sul punto, le Sezioni Unite hanno precisato che nella fattispecie di responsabilità dei soci limitatamente responsabili per il debito tributario della società estintasi per cancellazione dal registro delle imprese, il presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio



finale di liquidazione, di cui al terzo (già secondo) comma dell'art. 2495 cod. civ., integra, oltre alla misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci, una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione *ad causam* dei soci stessi; questo presupposto, se contestato, deve conseguentemente essere provato dal Fisco che faccia valere, con la notificazione ai soci, ex artt. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, di apposito avviso di accertamento, la responsabilità in questione, fermo restando che l'interesse ad agire dell'Amministrazione finanziaria non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, potendo tale interesse radicarsi in altre evenienze, quali la sussistenza di beni e diritti che, per quanto non ricompresi in questo bilancio, si siano trasferiti ai soci, ovvero l'escussione di garanzie (Cass. Sez. U, 12/02/2025, n. 3625).

2.3. Su altro versante, per giurisprudenza consolidata di legittimità, il dato oggettivo della ristretta compagine sociale è sufficiente a fondare la presunzione di distribuzione ai soci di utili accertati in capo alla società ma da questa non reinvestiti né accantonati. È fatta salva la prova contraria, il cui onere grava sul socio. Questa presunzione è giustificata dal fatto che, in un contesto a ristretta base societaria, grava sul socio un onere di conoscibilità degli affari che riguardano la società proprio per lo scarso numero di soci facenti parte della compagine.

A tal proposito, si è pure evidenziato che non vi è alcuna violazione del divieto c.d. detto della doppia presunzione in quanto nel sistema processuale non esiste il divieto delle presunzioni di secondo grado, in quanto lo stesso non è riconducibile né agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma e ben potendo il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea – in quanto a sua volta adeguata – a fondare l'accertamento del fatto



ignoto (Cass., 01/08/2019, n. 20748). Inoltre, il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale.

2.3. Questa Corte, infine, ha già chiarito che, in caso di utili occulti, per i quali, all'evidenza, manca una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio, deve ritenersi che la loro distribuzione sia avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti, salva la facoltà per il contribuente di offrire prova contraria (Cass. 18/12/2019, n. 33553, Cass. 18/12/2015, n. 25468).

Ne consegue che, in società a ristretta base, la prova della riscossione di somme, ai fini della responsabilità di cui all'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 può fondarsi sulla presunzione di distribuzione degli utili occulti accertati in capo all'ente.

Questa Corte, infatti, sul punto ha già rilevato che la questione della limitazione della responsabilità dei soci alle sole somme riscosse in sede di liquidazione, non risulta dirimente, ove si verta in tema di ricavi occulti e, dunque, non rilevabili documentalmente, ma che, in ragione della ristrettezza della base societaria, si presumono distribuiti a favore dei soci; infatti, cl'assenza di evidenza contabile di utili non rende necessarie particolari rilevazioni ai fini della legittimazione dei soci, né ai fini dei requisiti di cui all'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 (Cass. 26/07/2023, n. 22692, Cass. 17/12/2020, n. 28955, Cass. 04/12/2020, n. 27791). Nello stesso senso si è detto che, laddove si sostenga l'esistenza di ricavi occultati, non sono necessarie rilevazioni particolari ai fini della sussistenza dei requisiti di cui all'art. 36 cit. (Cass. 20/06/2019, n. 16546).

Va, pertanto, affermato il seguente principio di diritto: «**In tema di responsabilità dei soci per il debito tributario della società**



estinta, ex art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973, la prova della riscossione di somme può trarsi dalla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili in società a ristretta base; inoltre, stante, la mancanza di una deliberazione ufficiale di approvazione del bilancio in relazione agli utili occulti, deve ritenersi che la loro distribuzione sia avvenuta nello stesso periodo d'imposta in cui gli stessi sono stati conseguiti ».

2.4. Ciò posto, e tornando i motivi in esame, deve rilevarsi che la C.t.r., a differenza di quanto sostenuto dalla ricorrente, si è espressamente pronunciata sulla sussistenza del presupposto della riscossione di somme ai fini della responsabilità della socia per i debiti della società ed ha anche reso motivazione congrua ed in linea con i principi di legittimità sopra esposti. In particolare, la C.t.r., sulla scorta dell'accertamento emesso nei confronti della società relativo agli utili extra-contabili realizzati dalla stessa, ha affermato che una volta accertati detti ultimi, andava confermata la ripresa a tassazione del maggior reddito nei confronti della socia e la conseguente responsabilità sussidiaria dei soci percipiendi; ha ribadito, quindi, che era onere della contribuente fornire la prova contraria e che quest'ultima non era stata resa, avendo la stessa verosimilmente ricevuto (nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione) danaro non dichiarato, sicché, in questi limiti, doveva ritenersi responsabile per il pagamento delle imposte sui redditi dovute dalla società.

2.5. Deve aggiungersi che la distribuzione di utili extracontabili in favore della ricorrente risulta coperta anche dal giudicato. Questa Corte, infatti, con la ordinanza n. 29967 del 2025 ha rigettato il ricorso n. 1363 del 2018 (chiamato alla medesima adunanza) spiegato dalla stessa contribuente ed avente ad oggetto l'avviso di accertamento, con



il quale l'Ufficio aveva recuperato a tassazione il maggiore reddito di capitale in ragione della detta distribuzione).

Sul punto, va rammentato che, nel caso in cui il giudicato esterno fra le stesse parti si sia formato a seguito di una sentenza della Corte di cassazione, i poteri cognitivi del giudice possono pervenire alla cognizione della precedente pronuncia anche prescindendo dalle allegazioni delle parti (cfr. Cass. 30/12/2020, n. 29923).

3. In conclusione, il ricorso va rigettato. Non deve provvedersi sulle spese, stante la mancanza di attività difensiva da parte dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 5 novembre 2025 e, a seguito di riconvocazione, il 3 dicembre 2025.

Il Presidente
Roberta Crucitti

