



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Andreina Giudicepietro - Presidente -
Maria Luisa De Rosa - Consigliere -
Federico Lume - Consigliere -
Sabrina Serrelli - Consigliere -
Giuliano Tartaglione - Consigliere Rel.

Oggetto: Avviso di accertamento nei confronti di società cancellata - Avviso di responsabilità ex art. 36 d.P.R. 602/1973 nei confronti del socio di secondo livello - Validità - Condizioni
* Principio di diritto

R.G.N. 19502/2016

UP – 07/01/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 19502/2016 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura generale dello
Stato;

– *ricorrente* –

contro

██████████ rappresentata e difesa, in virtù di procura
speciale a margine del controricorso, dall'Avv. ██████████ e
dall'Avv. ██████████;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della
Lombardia, n. 299/38/2016, depositata il 20 gennaio 2016.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 gennaio 2026
dal Consigliere Giuliano Tartaglione.



Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Paola Filippi, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso;

uditi per l'Agenzia delle entrate l'avvocato dello Stato Paolo Gentili e per la contribuente l'avvocato [REDACTED].

FATTI DI CAUSA

1. In virtù di un accordo stipulato nel 2004 tra il ceto bancario ed il gruppo [REDACTED] - operante nel settore della siderurgia e delle energie rinnovabili - le società del gruppo avrebbero dovuto vendere cespiti attivi fino a conseguire corrispettivi per Euro 144.037.000,00, da versare alle banche a tacitazione del maggior credito da queste vantato nei confronti del gruppo (pari ad Euro 204.988.000,00, di cui Euro 104.000.000,00 nei confronti della [REDACTED] s.r.l.), con rinuncia alla differenza.

Con atto datato 12 ottobre 2006 le banche cedettero, al prezzo di Euro 144.037.000,00, alla [REDACTED] s.r.l. unipersonale (creata pochi giorni prima dell'atto ed interamente partecipata da [REDACTED] i crediti vantati nei confronti del gruppo [REDACTED] (aventi valore nominale di Euro 204.988.000,00). [REDACTED] versò il corrispettivo pattuito con la liquidità ottenuta dalla vendita (stipulata il 16 ottobre 2006) alla [REDACTED] s.p.a. delle quote detenute in [REDACTED] s.p.a. ed acquistate, per Euro 148.869.818,00, in pari data (al solo scopo di rivenderle) dalla [REDACTED] e dalla [REDACTED] Sarl. All'esito di tali operazioni [REDACTED] divenne debitrice di 148.869.818,00 nei confronti di [REDACTED] e [REDACTED] Sarl e creditrice delle stesse per Euro 204.988.000,00 in virtù dei crediti acquistati dalle banche.

[REDACTED] acquistò, poi, da [REDACTED] Sarl il 5% del capitale di [REDACTED]

[REDACTED] divenuta cessionaria dei crediti delle banche verso il gruppo [REDACTED] cedeva parte di essi (in particolare, quelli vantati verso [REDACTED] ad altre società del gruppo; il 1° agosto 2007, [REDACTED] e [REDACTED] rinunciavano ai crediti vantati verso



██████████ (rispettivamente per Euro 19.606.182,00 ed Euro 35.905.955,00) per complessivi Euro 55.512.137,00; contestualmente ██████████ e ██████████ vennero poste in liquidazione volontaria.

L'Ufficio contestava che le operazioni poste in essere dalla ██████████ nell'ambito di questo complesso accordo integrassero il presupposto di cui all'art. 37-bis, commi 1 e 2, d.P.R. n. 600 del 1973, rilevando la natura elusiva dell'intera operazione. Osservava che l'accordo raggiunto con le banche avrebbe avuto lineare esecuzione se ██████████ avesse venduto alla ██████████ le partecipazioni in ██████████ per il prezzo di euro 144.037.000,00 ed avesse versato il medesimo alle banche che, a propria volta, avrebbero rinunciato, come pattuito, al debito residuo. Rilevava, tuttavia, che se il gruppo avesse dato seguito all'operazione secondo le modalità più lineari sopra descritte, ██████████ avrebbe realizzato una sopravvenienza pari all'importo dei crediti delle banche cui queste avevano rinunciato, ovvero euro 55.512.137,00; che, invece, con la costruzione sopra descritta si era creata una situazione apparente in ragione della quale ██████████ divenuta cessionaria del credito delle banche e titolare del 5 per cento delle quote di ██████████ aveva rinunciato ai crediti verso quest'ultima con l'effetto che, essendone socia, aveva beneficiato del disposto di cui all'art. 88, primo comma, t.u.i.r., nel testo all'epoca vigente, che escludeva la tassabilità, a titolo di sopravvenienze delle rinunce a crediti dei soci.

A fondamento della natura elusiva dell'operazione l'Ufficio riscontrava che ██████████ era stata costituita il 5 ottobre 2006 al solo fine di a) rendersi cessionaria dei crediti delle banche; b) acquistare da ██████████ e ██████████ le partecipazioni in ██████████ c) rivenderle lo stesso giorno alla ██████████ allo stesso prezzo di acquisto; d) pagare le banche; e) divenire socia di ██████████ e f) rinunciare ai crediti residui cedute dalle banche.

L'Agenzia delle entrate notificava il 20 dicembre 2012 alla ██████████ s.r.l. (cancellata dal registro delle imprese il 30 novembre 2012)



e, per quanto qui rilevi, a [redacted] quale socia al 2% della [redacted] sarl, a sua volta socia al 95% della [redacted] l'avviso di accertamento n. [redacted], con il quale l'Ufficio aveva recuperato a tassazione, per l'anno 2007, la sopravvenienza attiva sopra descritta.

Successivamente, notificava alla contribuente l'avviso di accertamento n. [redacted] con il quale ne acclarava la responsabilità per i debiti della società estinta ex artt. 36, commi 3 e 5, d.P.R. n. 602/1973 (per l'IRES) e 2495 c.c. (per l'IRAP).

La contribuente impugnava ambedue gli avvisi innanzi alla Commissione provinciale di Milano.

La CTP accoglieva il ricorso evidenziando che l'avviso societario doveva ritenersi privo di effetto in quanto emesso e notificato dopo l'estinzione della società. Dopo aver premesso, in termini generali, che la domanda proposta dal liquidatore e dagli ex soci di una società di capitali cancellata doveva ritenersi improponibile, essendo venuto meno, dopo l'estinzione, il potere di rappresentanza della società, riteneva, nella specie, il ricorso legittimamente proposto. Richiamava, quindi, la giurisprudenza di legittimità formatasi in materia di responsabilità dei liquidatori, degli ex amministratori e degli ex soci di società estinte per i debiti tributari dell'ente; escludeva, quindi, la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 36, commi 2 e 3, d.P.R. n. 602/1973 nei confronti del liquidatore. Riteneva, infine, le operazioni poste in essere dal gruppo [redacted] sorrette da valide ragioni economiche e ne escludeva, perciò, il carattere elusivo.

2. L'Agenzia proponeva gravame innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, contestando sia il capo della sentenza in cui la CTP aveva negato la natura elusiva dell'operazione posta in essere dal gruppo [redacted] sia il capo della decisione in cui i giudici di prossimità avevano affermato l'inesistenza di debiti fiscali in capo alla [redacted] in quanto cancellata prima della notifica dell'avviso di accertamento.



La CTR confermava la decisione di primo grado, rilevando che: la contestazione di una responsabilità in capo all'ex socio di una società di capitali presupponeva l'esistenza di un debito dell'ente, 'dichiarato' o 'accertato' prima della cancellazione dal registro delle imprese; inoltre, non risultava provata la mancata contabilizzazione, da parte della ████████ dell'insussistenza del passivo, in quanto la rinuncia ai crediti sarebbe stata indicata 'a livello di stato patrimoniale'; poi, 'l'atto di accertamento non specificava in alcun modo il motivo della notifica avvenuta a carico del socio, limitandosi a rilevare le riprese effettuate a carico della società e che la società è estinta'; infine, gli 'atti qui in esame nei confronti del socio' sarebbero privi di motivazione.

3. L'Ufficio propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi. La contribuente resiste con controricorso eccependo, preliminarmente, l'inammissibilità del ricorso sotto plurimi profili.

Con ordinanza interlocutoria n. 20602/2023 questa Corte sospendeva il processo sino al 10 ottobre 2023 avendo la contribuente fatto richiesta ex art. 1, commi da 186 a 197, l. 197/2022.

Fissata l'udienza pubblica del 07/01/2026, il Sostituto Procuratore Generale, nella persona della dott.ssa Paola Filippi, ha depositato memoria con la quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

All'udienza pubblica del 07/01/2026 il Sostituto Procuratore Generale, nella persona della dott.ssa Paola Filippi, si è riportato alle conclusioni rese nella memoria; l'avvocato dello Stato ha chiesto accogliersi il ricorso; l'avvocato della contribuente ha chiesto il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente va delibata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, avanzata dalla contribuente sotto plurimi profili.



1.1. In primo luogo, l'inammissibilità viene dedotta sotto il profilo della genericità dei motivi proposti. In dispregio dell'art. 366, primo comma, n. 4, c.p.c., difetterebbe l'individuazione del capo specifico della sentenza impugnata che si assume in contrasto con la corretta interpretazione delle norme denunziate.

L'eccezione è infondata.

I singoli motivi di ricorso contengono non solo la specifica indicazione del capo di sentenza impugnato ma anche l'interpretazione (asseritamente erronea) delle norme da parte della CTR, nonché l'interpretazione ritenuta di contro corretta.

1.2. In secondo luogo, l'inammissibilità deriverebbe dalla violazione del principio di 'autosufficienza' del ricorso, di cui all'art. 366, primo comma, n. 3, c.p.c.

L'eccezione è inammissibile perché affidata a plurime decisioni di questa Corte rese in materia senza alcuna indicazione del vizio che in concreto infici l'avversa impugnazione.

Ad ogni modo, nel ricorso per cassazione è indicato lo svolgimento delle fasi di merito; inoltre, l'esposizione del fatto ivi contenuta è idonea a far comprendere alla Corte l'oggetto della pretesa e la decisione sul punto assunta dalla CTR. In altre parole, l'impugnazione rispetta il dettato di cui all'art. 366 c.p.c., essendo tratteggiata la vicenda processuale e ben specificate le doglianze proposte.

1.3. In terzo luogo, l'inammissibilità viene dedotta sul presupposto che con il ricorso l'Agenzia abbia devoluto al giudizio della Corte l'esame di questioni implicanti un accertamento di fatto non consentito allo scrutinio di legittimità.

La doglianza non ha pregio. A ben vedere, infatti, l'Ufficio lamenta nei singoli motivi (su cui v. *infra*) la violazione di legge senza affatto richiedere a questa Corte un accertamento di fatto.

1.4. Infine, l'inammissibilità viene eccepita alla luce della riconducibilità dei motivi all'art. 360, comma primo, n. 5, c.p.c.,



nonostante l'enunciazione degli stessi ai sensi del n. 3 della detta norma, e del limite della cd. doppia conforme.

Anche tale doglianza è infondata atteso che (come implicitamente ammesso dalla stessa contribuente, che chiede alla Corte una valutazione dei motivi ai fini della loro eventuale riconducibilità al n. 5; v. pag. 25 del controricorso) i motivi non sono espressamente (né implicitamente) formulati ai sensi dell'art. 360, comma prima, n. 5, c.p.c.

2. Ciò posto, con il primo motivo la ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., la «violazione e falsa applicazione degli artt. 42, 43 dpr 29.9.73 n. 600; 2495 c.c.» per avere la CTR erroneamente ritenuto che per potersi configurare una successione dei soci, amministratori e liquidatori della società cancellata nei debiti fiscali di questa, sarebbe stato necessario che tali debiti fossero stati accertati prima della cancellazione ed estinzione della società. Sostiene che la cancellazione non impedisce al Fisco di accertare, nei termini di legge, le maggiori imposte non dichiarate dalla società nel periodo anteriore all'estinzione e di far valere i propri crediti nei confronti degli ex soci, amministratori e liquidatori quali successori dell'ente.

2.1. 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).

In quest'ultimo arresto si sono, in particolare, precisati i limiti e la portata della responsabilità dei soci ex art. 2495 c.c. e della responsabilità degli amministratori e dei liquidatori ex art. 36 commi 1, 2 e 4, d.P.R. n. 602/1973, e dei soci ex art. 36, comma 3 cit. (su cui v. *infra*).

2.2. Ciò posto, appare evidente l'errore commesso dalla CTR, atteso che ritenere necessario l'accertamento della pretesa tributaria



nei confronti della società in data antecedente alla sua estinzione, al fine di aggredire gli ex soci, amministratori e liquidatori, 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 nei confronti degli ex amministratori ed ex soci, nonché dei liquidatori, nei limiti ed alle condizioni degli artt. 2495 c.c. e 36 cit., purché, naturalmente, vengano rispettati i termini di decadenza previsti dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva.

3. Con il secondo motivo l'Agenzia lamenta, sempre in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., la «violazione e falsa applicazione dell'art. 83 c. 1 dpr 22.12.1986 n. 917» per aver la CTR erroneamente ritenuto che la mancata dichiarazione della sopravvenienza attiva non potesse essere imputata alla società poiché l'estinzione dei debiti rinunciati era stata registrata 'a livello di stato patrimoniale'. Opina, di contro, che la registrazione contabile della rinuncia emergeva solo nella nota integrativa al bilancio e che, ad ogni modo, l'art. 83 cit. prevede, al fine di determinare il reddito di impresa, la contabilizzazione delle poste (nella specie, la sopravvenienza) nel conto economico.

3.1. L'assunto della CTR è in aperta violazione del principio di derivazione di cui all'art. 83 t.u.i.r.

Il sistema di determinazione del reddito d'impresa, disciplinato dall'art. 83 cit., è caratterizzato dal principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato contabile. Lo strumento informativo fondamentale in ordine ai risultati economici di un'impresa in funzionamento è indiscutibilmente il bilancio - e precisamente, all'interno di esso, il conto economico - disciplinato dal codice civile e dai principi contabili nazionali ovvero dai principi contabili internazionali. Il legislatore tributario, nel regolamentare l'attività di rilevazione e misurazione del reddito, dà luogo ad un evidente



collegamento tra i due elementi, affermando la (tendenziale) dipendenza del risultato fiscale da quello civilistico, in quanto, fatte salve le rettifiche derivanti dall'applicazione di norme esclusivamente fiscali, il bilancio e le sue risultanze costituiscono il presupposto fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa imponibile, evidenziando gli elementi positivi e negativi di reddito da prendere a base della tassazione. In dottrina si è al riguardo parlato di nesso di pregiudizialità-dipendenza del reddito d'impresa dal risultato civilistico, nel senso che "il bilancio civilistico riveste una efficacia non puramente probatoria, ma costitutiva della esistenza o dell'inesistenza di elementi positivi e negativi di reddito e della stessa situazione-base del tributo".

Il principio di derivazione, ossia il meccanico collegamento fra reddito ante-imposte di bilancio e reddito imponibile, di per sé non indurrebbe a comportamenti opportunistici che possono distorcere l'informazione di bilancio e ridurne la qualità, se le variazioni in aumento e in diminuzione in applicazione di norme tributarie fossero completamente libere. Ma così non è, ragion per cui il fenomeno del c.d. inquinamento fiscale passa attraverso l'elaborazione del conto economico e non dello stato patrimoniale o della nota integrativa.

4. Con il terzo motivo l'Agenzia lamenta, ancora in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., la «violazione e falsa applicazione degli artt. 43 dpr 29.9.73 n. 600 e 36 c.5 dpr 29.9.73 n. 602» per aver la CTR erroneamente rilevato il difetto di motivazione dell'avviso impugnato ai sensi dell'art. 36, co. 5 cit., in particolare per non avere l'Ufficio specificato le ragioni per le quali individuava nella contribuente il successore della società. Sostiene, di contro, che nell'avviso era ben specificato il titolo della responsabilità (ex art. 36, co. 3 cit.) della contribuente, quale socia al 2% della [REDACTED] sarl, socia al 95% di [REDACTED]. In particolare, nell'avviso si leggeva che la controricorrente era chiamata a rispondere dei debiti della società [REDACTED] (per la mancata contabilizzazione della insussistenza di passivo imponibile per 55 milioni di euro, derivante dalla rinuncia,



da parte di [REDACTED] ai crediti) per effetto della maggiore disponibilità monetaria in capo alla società, successivamente (a seguito della cancellazione della società) ripartita *pro quota* tra i soci.

4.1. Il motivo è fondato.

4.2. Invero, l'avviso di accertamento impugnato (riportato per stralcio da pag. 37 del ricorso) contiene una ampia e specifica indicazioni delle ragioni addotte dall'Ufficio a sostegno della responsabilità della socia controricorrente.

5. Con il quarto motivo l'Ufficio deduce, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c.» per avere la CTR affermato che l'Ufficio nulla avesse dedotto o eccepito in relazione ai presupposti di operatività della responsabilità dei soci, amministratori e liquidatori ex art. 36 d.P.R. n. 602/1973. Sostiene di avere dedotto, nell'avviso di accertamento e negli scritti di causa, le circostanze relative alla responsabilità della socia, in particolare che la disponibilità finanziaria liberata a favore della [REDACTED] per effetto della rinuncia ai crediti deliberata dai due soci dovesse ritenersi occultamente distribuita ai soci stessi.

6. Con il quinto (ed ultimo) motivo l'Agenzia lamenta, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la «violazione e falsa applicazione degli artt. 36 dpr 29.9.73 n. 602; 2697 e 2729 c.c.» per avere la CTR ritenuto configurabile una responsabilità in capo ai soci, agli amministratori ed ai liquidatori 'qualora in presenza di un accertamento definitivo a carico della società, vi fossero state delle quote di attivo loro ripartite al termine della liquidazione'; opina di contro l'Ufficio che nell'ottica dell'art. 36 cit. la responsabilità dei soci, degli amministratori e dei liquidatori prescinde sia da 'accertamenti definitivi' sia dal 'bilancio finale di liquidazione' (pag. 44 del ricorso). Precisamente, l'art. 36, comma 3, cit., fonda la responsabilità del socio per i debiti tributari della società sulla mera circostanza dell'aver ricevuto danaro o beni sociali negli ultimi due anni precedenti la liquidazione o durante il tempo della liquidazione,



senza dare alcun rilievo (a differenza di quanto previsto dall'art. 2495 cod. civ.) alla redazione del bilancio finale di liquidazione ed alla distribuzione del relativo attivo ai soci.

Nella specie, erano integrati i presupposti della responsabilità dei soci ex art. 36, comma 3, cit., atteso che per effetto dell'elusione posta in essere dalla società sussisteva la presunzione sia del maggior imponibile della società sia della sua distribuzione ai soci.

7. I motivi quarto e quinto, essendo relativi alla medesima questione giuridica (ovvero la sussistenza della responsabilità del socio per debiti della società estinta), possono essere trattati congiuntamente e sono fondati.

7.1. Anzitutto, dalle controdeduzioni depositate in primo grado (e riportate nel ricorso per cassazione da pag. 35, nel corpo del terzo motivo, in ossequio alla previsione di cui all'art. 366 c.p.c.) emerge chiaramente che l'Ufficio aveva specificamente precisato i presupposti di fatto della responsabilità della [REDACTED]

7.2. In secondo luogo, al fine di accogliere anche il quinto motivo, è opportuno precisare i limiti della responsabilità dei soci di una società estinta (non anche degli amministratori e liquidatori, non rivestendo la contribuente detta qualifica) - già rispettivamente affermati e tracciati da questa Corte e, da ultimo ribaditi con l'ord. n. 34929 del 31/12/2025 - ai quali dovrà attenersi il giudice del rinvio. con le peculiarità del caso, essendo l'odierna controricorrente una socia 'di secondo livello' della [REDACTED]

7.2.1. L'art. 2495 c.c. stabilisce che «*ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società*».



L'art. 36 cit., intitolato alla responsabilità ed agli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci, nel testo applicabile *ratione temporis* anteriore al d.lgs. n. 175/2014, stabilisce che: "(...)3. 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. (...) 5. La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 6. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Si applica il primo comma dell'articolo 39".

7.2.3. La responsabilità prevista dall'art. 2495 c.c. è di tipo successorio: a seguito dell'estinzione il socio o, *recte*, l'ex socio è successore per il solo fatto di essere tale e non perché abbia ricevuto quote di liquidazione. Si è precisato che «quella di cui all'articolo 2495 secondo comma (percezione di somme di liquidazione nelle società di capitali) è condizione dell'azione inerente non alla legittimazione passiva (ad causam) bensì all'interesse ad agire, con la precisazione però che la mancata percezione di somme di per sé non esclude l'interesse ad agire del creditore sociale in vista, ad esempio, dell'escussione di garanzie o della sopravvenienza di beni destinati a confluire in un regime di contitolarità o comunione indivisa. E vertendosi appunto di condizione dell'azione, in caso di contestazione è il creditore sociale che agisce a dover provare tanto



la veste di ex socio del convenuto quanto il presupposto di cui all'articolo 2495 secondo comma».

La responsabilità dell'ex socio ex art. 36, comma 3, cit., «concerne i debiti di imposta della società, colpisce i soci che abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali ovvero abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, e trova limite quantitativo nel valore dei beni loro assegnati. Pur non trattandosi né di una responsabilità ex lege per inadempimento o fatto illecito (diversamente quindi da quella, su base organica, che si è visto attingere i liquidatori e gli amministratori), né di una responsabilità di tipo successorio ex art. 2495 cod.civ., al pari di quest'ultima la responsabilità in esame ingenera in capo al socio l'obbligo di pagamento di un debito della società sul solo presupposto obiettivo, e nei limiti, della percezione di attività sociali in fase di liquidazione (o anche, con previsione ampliativa rispetto alla disciplina civilistica, nelle due annualità d'imposta antecedenti). Va inoltre considerato che lo stesso art. 36, co. 3^a fa espressamente salve "le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile", con ciò implicitamente ma univocamente richiamandosi alla portata generale dell'attuale art. 2495 cod.civ., e che in entrambi i casi in cui il socio venga richiesto dal Fisco del pagamento delle imposte già gravanti sulla società cessata ("La responsabilità di cui ai commi precedenti (...)") è necessaria la notificazione nei suoi confronti di avviso di accertamento, con possibilità di impugnazione, secondo le regole generali, ex artt.19 e 21 d.lgs. 546/92» (Cass. Sez. U., 12/02/2025, n. 3625, Cass. 01/08/2025, n. 22274).

7.2.4. Nella specie non vi è alcun problema di tipo successorio del socio nel giudizio proposto dalla società avverso l'avviso di accertamento societario (come, invece, nell'ipotesi decisa dalle Sezioni Unite nel 2025), in quanto l'odierna controricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento della propria responsabilità per



debiti della società estinta (destinataria di altro avviso). In altri termini, nella specie l'Ufficio ha attivato nei confronti del socio un autonomo ed originario procedimento amministrativo di accertamento, fondato sì sulle risultanze delle indagini svolte nei confronti della compagine societaria, ma culminato in altro e diverso avviso di accertamento personale della socia, impugnato nel presente giudizio.

7.2.5. Si è, poi, precisato (Cass. n. 34929/2025 cit.) che la responsabilità del socio ex art. 36, comma 3, cit. è di tipo legale, in quanto prevista *ex lege*, e insorge al verificarsi delle condizioni poste dalla norma, indipendentemente dal dolo o dalla colpa, ma secondo le norme di cui agli artt. 1176 e 1218 c.c., postulando l'esistenza e la definitività del debito tributario della società, la sussistenza di attività della liquidazione, la distrazione dei beni e l'assegnazione ovvero il percepimento di beni o somme di denaro in un determinato arco temporale, nonché l'infruttuosa riscossione della società. Essa inoltre è autonoma, sebbene dipendente dalla responsabilità degli amministratori e liquidatori ed è solidale ex art. 1294 c.c.

Inoltre, la circostanza che ai sensi dell'art. 2495 c.c. i soci rispondano dei debiti sociali sino alla concorrenza di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione, è principio che nel caso di specie va poi raccordato all'interesse dell'erario di accertare gli ulteriori ricavi, non dichiarati dalla società ma dall'Amministrazione finanziaria contestati, così che lo stesso limite di responsabilità del socio sino alla concorrenza del riscosso, deve raccordarsi, quanto ad una società a ristretta base sociale, con la verifica di ulteriori redditi, occultati e parimenti da intendersi distribuiti ai soci.

7.2.6. La questione dei rapporti tra la limitazione della responsabilità dei soci ex art. 2495 c.c. e l'accertamento nei confronti dei soci perché percettori di utili extracontabili della società estinta in virtù della presunzione di distribuzione in caso di ristretta base sociale è stata, opportunamente, oggetto di ulteriori approfondimenti (su tutte v. Cass. 26/07/2023, n. 22692).



Si è, quindi, affermato che:

- è sempre ammissibile l'accertamento nei confronti dei soci

che siano destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione;

- peraltro, che i soci abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione, non è dirimente neanche ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del fisco creditore, potendovi essere la possibilità di sopravvenienze attive, o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio, per i quali sorge l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci;

- sulla questione della legittimazione degli ex-soci destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, la questione della limitazione della responsabilità dei soci alle sole somme riscosse in sede di liquidazione, non risulta dirimente nei casi (come quello di specie), in cui 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 «essendo palese che l'assenza di evidenza contabile di utili non rendeva necessarie particolari rilevazioni ai fini della legittimazione dei soci, né ai fini dei requisiti di cui al d.P.R. n. 602 del 1973, art. 36» (così, Cass. 17/12/2020, n. 28955; Cass. 20/06/2019 n. 16546, in motivazione, p. 3.8; Cass. 14/12/2020 n. 27791, in motivazione, p. 5.2).

7.2.7. In altri termini, quando, come nella specie, il socio sia chiamato a rispondere dei debiti della società estinta ed abbia ricevuto utili extracontabili dalla società, l'asserito *perceptum* (presunto e non documentabile) segna il *quantum* della sua responsabilità ai sensi dell'art. 2495 c.c. o 36 d.P.R. n. 600/1973.

7.3. Ciò posto, deve ora essere affrontato il problema della responsabilità - ai sensi delle norme in scrutinio e nella cornice fattuale della presunzione di distribuzione di utili extracontabili - del socio di secondo livello (o indiretto) per i debiti fiscali (non



adempiti) della società partecipata dalla società della quale faccia parte il socio.

In precedenti (anche recentissimi, cfr. Cass. 09/06/2025, n. 15274) arresti, invero, questa Corte ha ritenuto legittimo l'accertamento, emesso ai fini IRPEF, nei confronti del socio di secondo livello della società a ristretta base, partecipata da un esiguo numero di società.

Si è, in particolare, affermato che la presunzione di riparto degli utili extrabilancio tra i soci di una società di capitali a ristretta base partecipativa non è neutralizzata dallo schermo della personalità giuridica, ma estende la sua efficacia a tutti i gradi di organizzazione societaria per i quali si riscontri la ristrettezza della compagine sociale, operando il principio generale del divieto dell'abuso del diritto, che trova fondamento nei principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza.

L'operatività della presunzione investe dunque la società di capitali, sul presupposto che la ristretta base partecipativa consenta un controllo effettivo dei soci nella gestione sociale.

In questo schema, non fa differenza il fatto che partecipe della società di capitali sia una persona fisica o una società, e che quest'ultima sia società di persone o società di capitali. Non è sostenibile che per i soci-persone fisiche, solo perché meri soci "di secondo livello", non sarebbe configurabile alcun vincolo di solidarietà.

Il fatto che le persone fisiche non siano direttamente socie della società nei cui confronti viene emesso l'avviso di accertamento per utili extracontabili, bensì delle società che costituiscono la compagine sociale di quest'ultima, è un profilo meramente formale ai fini della valutazione della ristretta base azionaria (ragionando da Cass. n. 13338/2009; v. anche Cass. n. 20840/2023) e, dunque, della operatività della presunzione connessa. Infatti, la valutazione va condotta secondo criteri sostanziali e non meramente formali, poiché ciò che conta è la sostanza del fenomeno economico



sottostante alle forme giuridiche e, dunque, stabilire se tali società, siano indifferentemente di persone o di capitali, sono o meno un mero schermo rispetto alle persone fisiche, non opponibile al fisco.

7.3.1. Orbene, la Corte non dubita che i medesimi principi debbano valere anche nell'ipotesi ricorrente nella specie, ovvero nel caso di socio di secondo livello chiamato a rispondere, nei limiti del *perceptum* a titolo di utili extracontabili della società 'madre' [REDACTED] [REDACTED] estinta e a lui presuntivamente distribuiti.

Infatti, il meccanismo che fa scattare la presunzione di secondo livello è lo stesso, ovvero la percezione di utili extracontabili non dichiarati dalla società 'madre': nell'un caso, esso è il presupposto impositivo dell'IRPEF in capo al socio (anche) di secondo livello (socio di una società che funga da mero schermo tra il socio e la società 'madre'), nell'altro è il limite della responsabilità solidale dell'ex socio per i debiti tributari non pagati dalla società 'madre' estinta.

Identica, in ambedue i casi, è la *ratio* della responsabilità del socio di secondo livello, ovvero colpire l'effettivo beneficiario finale della percezione degli utili extracontabili non dichiarati dalla società 'madre'.

7.3.2. La novità della questione rende opportuna l'enunciazione del seguente principio di diritto: «ai sensi degli artt. 36, comma 3, d.P.R. n. 600/1973 e 2495 c.c., può ritenersi sussistente la responsabilità - nei limiti degli utili extracontabili presuntivamente distribuiti - del socio di secondo livello di una società a ristretta base estinta per i debiti tributari non onorati di questa quando, alla luce di tutte le circostanze di fatto, la società (di persone o di capitali), socia della compagine estinta, sia in realtà un mero schermo rispetto ai suoi soci-persone fisiche, schermo che non esclude il vincolo di solidarietà tra tutti i soggetti coinvolti».

7.4. Nella specie, l'Agenzia delle entrate deduce che [REDACTED] [REDACTED] era socia al 2% della [REDACTED] sarl, a sua volta socia al 95% della [REDACTED] entrambe società a base ristretta con compagine societaria per gran parte coincidente. L'altro socio al



98% era il marito, [REDACTED] socio totalitario della [REDACTED] a sua volta socia al 5% di [REDACTED]

La CGT-2, dunque, in sede di rinvio dovrà, quindi, valutare la responsabilità dell'odierna controricorrente, socia di secondo livello, alla luce delle coordinate ermeneutiche sopra tracciate, ovvero verificando se le società partecipate nella [REDACTED] fossero meri schermi rispetto alle persone fisiche, alla luce della tempistica della complessa operazione posta in essere (ivi compresa la tempistica della creazione delle società coinvolte) e della sua finalità, nonché della ristretta base delle compagini societarie, della partecipazione di un socio in più compagini societarie, e del legame di parentela tra i soci.

8. In definitiva, il ricorso va accolto, la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame in conformità ai principi esposti, e provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché proceda a nuovo esame e provveda anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 gennaio 2026.

Il Consigliere relatore

Giuliano Tartaglione

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

