CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: Tributi –

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Angelina – Maria PERRINO	- Presidente -	
Tania HMELJAK	- Consigliere Rel.-	R.G.N. 31943/2018
Francesco FEDERICI	- Consigliere -	Cron.
Giacomo Maria NONNO	- Consigliere -	CC – 14/01/2026
Salvatore LEUZZI	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 31943/2018 R.G. proposto da

CG , rappresentato e difeso dall'avvocato Roberto Bottacchiari, giusta procura speciale in calce al ricorso per cassazione;

– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio – sezione staccata di Latina n. 2056/18/2018, depositata il 29.03.2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 gennaio 2026 dal consigliere Tania Hmeljak.

RILEVATO CHE

- La CTP di Latina accoglieva il ricorso proposto da CG avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007, notificato al predetto contribuente quale socio (al 50%) della

CASSAZIONE.NET

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

L s.r.l. (società a ristretta base, cancellata nell'anno 2012), ai sensi degli artt. 2945, comma 2, c.c. e 36 del d.P.R. n. 602 del 1973, per imposte dirette e IVA; a seguito dell'emissione da parte della L di fatture relative ad operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, veniva accertato induttivamente il reddito della predetta società, stante anche l'assenza di documentazione contabile e di una struttura aziendale;

- con la sentenza indicata in epigrafe la CTR del Lazio – sezione staccata di Latina accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate osservando, per quanto qui rileva, che:

- il primo giudice aveva omesso di considerare gli elementi indicati nell'avviso impugnato in ordine alle false fatture emesse dalla L , in particolare nell'anno immediatamente precedente alla sua messa in liquidazione, e l'acquisizione del ricavato di tale illecita attività da parte dei due soci, CG e A , che avevano deciso la messa in liquidazione della società, senza alcuna valida giustificazione;

- correttamente l'Ufficio aveva ritenuto che i soci avessero percepito, "*a titolo di acconto sulla liquidazione, quello che hanno ricavato dal giro considerevole di fittizia fatturazione*", per cui era provato, "*dato per assodata la circostanza fattuale della ristretta base sociale e l'assenza di altri soggetti interessati, che i soci della* P *srl hanno conseguito quanto ricavato dal giro di foi*";

- poiché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti costituisce illecito penale, il termine di accertamento era raddoppiato, essendo stata dimostrata la trasmissione della denuncia penale, e ciò valeva anche per l'IRAP;

- il contribuente impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a sei motivi;

- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 43, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, avendo la CTR erroneamente applicato il termine raddoppiato di accertamento anche all'IRAP, trattandosi di imposta priva di rilevanza penale, sicché l'Ufficio era decaduto dall'accertamento della stessa nell'anno 2013;
- il motivo è fondato;
- la CTR non ha fatto corretta applicazione delle norme sul cd. raddoppio dei termini dell'accertamento, come interpretate da questa Corte, con riferimento all'IRAP, dovendosi rilevare che *«In tema di accertamento, il c.d. "raddoppio dei termini", previsto dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, non può trovare applicazione anche per l'IRAP, poiché le violazioni delle relative disposizioni non sono presidiate da sanzioni penali»* (*ex multis*, Cass. n. 10483 del 2018);
- nella specie è pacifico che l'avviso di accertamento è stato notificato nel gennaio 2015 per l'anno d'imposta 2007 e, quindi, oltre il termine decadenziale "ordinario", che scadeva il 31.12.2013;
- con il secondo motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2495, comma 2, cod. civ., 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973 e 2697 c.c., per avere la CTR errato nell'attribuire al socio la responsabilità per l'intera pretesa tributaria, senza considerare i limiti derivanti da quanto in concreto fosse stato distribuito in base al bilancio finale di liquidazione, la cui effettività ed entità dovevano essere provate dall'Ufficio che, invece, non ha fornito la prova di tale distribuzione;
- il motivo è infondato;
- dal contenuto dell'avviso di accertamento, riprodotto dal ricorrente nel testo del ricorso per cassazione, si evince che la responsabilità del

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

contribuente è in primo luogo di tipo successorio e si fonda sull'art. 2495 cod. civ.;

- come hanno affermato le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. U., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072), dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, a seguito della riforma del diritto societario, attuata dal decreto legislativo 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*», siano 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 soci sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata, ma non definiti all'esito della liquidazione, indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione;

- essi rispondono, quindi, in virtù del fenomeno successorio, per il solo fatto di possedere tale qualità, delle obbligazioni tributarie facenti capo alla società cancellata, non definite al momento della liquidazione,

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

indipendentemente dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione (Cass. n. 30536 del 2021; Cass. n. 26758 del 2022; Cass. 22692 del 2023; Cass. n. 8633 del 2024 e, da ultimo, Cass. Sez. U. n. 3625 del 2025);

- l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, interesse a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, potendovi essere la possibilità di sopravvenienze attive o di beni e diritti non contemplati nel bilancio, suscettibili di aggressione da parte di tale creditore;

- con la recente decisione delle Sezioni Unite di questa Corte (n. 3625/2025 cit.) è stato ribadito che, a seguito dell'estinzione della società, il socio (ex socio) è successore per il solo fatto di essere tale, non perché abbia ricevuto quote di liquidazione, e il carattere universale della sua successione non è contraddetto dal fatto che egli risponda solo nei limiti di quanto percepito; la legittimazione dell'ex socio quale soggetto responsabile per i debiti societari residui discende "*se non proprio dall'adempimento, quantomeno in conseguenza del rapporto sociale al quale egli diede volontariamente corso*";

- sempre dal contenuto dell'avviso di accertamento, riportato nel testo del ricorso per cassazione, si evince poi che lo stesso risultava emesso anche ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 602 del 2973;

- si tratta di una diversa ipotesi di responsabilità, che si aggiunge a quella di tipo successorio ex art. 2495 cod. civ.; detta responsabilità, prevista dall'art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1972, riguarda i soci della società estinta che abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali ovvero abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione;

- al riguardo sempre le Sezioni Unite (n. 3625/2025 cit.) hanno precisato che: "*Va dunque condiviso e qui ribadito il già affermato orientamento di legittimità (v. Cass. n. 9672/18 cit.) in ordine al fatto*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

che: - l'eccezione di difetto di responsabilità per mancato ricevimento di somme in sede di distribuzione non può essere introdotta nel giudizio relativo alla pretesa erariale nei confronti della società quale fatto impeditivo della pretesa avanzabile nei confronti del socio, tenuto conto delle caratteristiche formali ed amministrative dell'atto impositivo, nonché della natura impugnatoria del processo; - ciò vale sia che venga attivata la speciale procedura prevista dall'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 sia, per evidenti ragioni di omogeneità e di compiutezza dell'accertamento tributario e comunque per l'indistinto richiamo di cui al co. 5^ dell'art. 36 alle varie forme di responsabilità in questo contemplate, che venga attivato l'art. 2495, secondo comma, cod. civ. E ancora, prosegue, "*Rilevano piuttosto, in segno contrario, sia il dato normativo di cui all'art. 36 co. 5^ cit. che mostra (peraltro, si è detto, in accordo con principi di ordine generale) di accomunare le due ipotesi di responsabilità nella necessità di notificazione all'ex socio di un nuovo e distinto atto di accertamento, sia la sostanziale 'novità', che certo forma materia a se stante di accertamento pur dopo l'iscrizione a ruolo del debito nei confronti della società, rappresentata dalla condizione dell'avvenuta percezione di quote o attività liquidatorie, sia – ancora – il fatto che quest'ultima condizione opera, oltre che come dimensione economica dell'esposizione personale, quale elemento costitutivo, non impeditivo, della fattispecie di loro responsabilità ex art. 2495 cod. civ., così da dover essere provata dal creditore-Fisco e non (la sua assenza) dall'ex socio in fase riscossiva.*"; - si deve, peraltro, rilevare che la questione della limitazione della responsabilità dei soci alle sole somme riscosse in sede di liquidazione, non risulta dirimente nel caso di specie, in cui si verte 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 (Cass. n. 28955 del 2020; Cass. n. 16546 del 2019; Cass. n.

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

27791 del 2020), ben potendo l'Agenzia delle entrate emettere l'avviso di accertamento nei confronti dei soci, quali successori della società estinta, sul presupposto dell'avvenuta distrazione di somme in favore degli stessi soci e della ritenuta non veridicità del bilancio finale di liquidazione, così come ritenuto dai giudici di appello (cfr. Cass. n. 22692 del 2023), essendo in tal caso irrilevante quanto distribuito sulla base del bilancio di liquidazione (Cass. n. 24532 del 2025);

- la CTR ha correttamente applicato i richiamati principi evidenziando come l'elevato numero di fatture emesse dalla società per operazioni oggettivamente inesistenti aveva indubbiamente procurato ai soci notevoli profitti, tanto che questi avevano deciso in seguito di liquidare la società senza alcuna valida giustificazione, occultando anche la documentazione contabile ed extracontabile;

- con il terzo motivo deduce la nullità della sentenza o del procedimento, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. (ultrapetizione), per essersi la CTR pronunciata sulla distribuzione, nell'anno 2007, di pretesi "anticipi sulla liquidazione" (avvenuta ben cinque anni dopo e, cioè, nel 2012), fuori dal perimetro segnato dall'avviso di accertamento;

- il motivo è infondato, posto che è evidente che non sussiste alcun vizio di ultrapetizione, essendosi la CTR limitata a confermare, seppure mediante una diversa qualificazione, i presupposti fattuali indicati nell'avviso di accertamento, che fa espresso riferimento alla non veridicità del bilancio finale di liquidazione (pp. 10 e 11 del ricorso);

- con il quarto motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione degli artt. 2495, comma 2, cod. civ., 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973 e 19 del d.lgs. n. 46 del 1999, per avere la CTR errato nel ritenere il socio della società estinta responsabile anche per l'IVA inerente i costi non documentati;

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

- il motivo è irrilevante e va rigettato con riguardo alla qualità di socio quale successore ex art. 2495 c.c., posto che non si contesta nel merito la pretesa impositiva come compendiata nell'avviso di accertamento riprodotto in ricorso, ritenuta legittima dal giudice d'appello, secondo la quale l'inesistenza oggettiva delle operazioni commerciali in questione, volta a far ottenere indebiti risparmi d'imposta ai destinatari delle fatture emesse, comportava comunque una remunerazione per i soci, al fine di evitare il pagamento delle imposte ires, irap e soprattutto dell'iva incassata dai clienti, mentre è fondato per quanto riguarda la pretesa ex art. 36, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, perché tale disposizione è stata estesa all'IVA solo nel 2014;
- occorre considerare, invero, che prima della modifica dell'art. 19 del d.lgs. n. 46 del 1999 (che limitava l'applicazione dell'art. 36 alle imposte sui redditi), ad opera del d.lgs. n. 175 del 2014 (in vigore dal 13.12.2014), l'autonoma responsabilità del liquidatore era limitata al mancato versamento delle "imposte dovute" dalla società e degli interessi, non riguardando l'IVA e l'IRAP, in relazione alla disciplina *ratione temporis* vigente (Cass. n. 15378 del 2020; Cass. n. 19008 del 2020);
- con il quinto motivo deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione artt. 2, comma 2, e 8 del d.lgs. n. 472 del 1997, per intrasmissibilità al socio delle sanzioni irrogate alla società;
- con il sesto motivo eccepisce la nullità della sentenza o del procedimento, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per violazione dell'art. 112 cod. proc., non essendosi la CTR pronunciata sull'intrasmissibilità delle sanzioni irrogate alla società ai soci;
- il quinto motivo, che può essere esaminato da questa Corte, sebbene la relativa questione risulti sollevata, come concordemente riferiscono

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

le parti, soltanto nella memoria illustrativa ex art. 32 del d.lgs. n. 546/1992 del 21 giugno 2017, in quanto la questione sulla intrasmissibilità delle sanzioni, riguardando il difetto di legittimazione in relazione alla pretesa sanzionatoria, è rilevabile d'ufficio anche nel giudizio di legittimità, è fondato, con conseguente assorbimento del sesto motivo;

- ed invero, le Sezioni Unite di questa Corte, intervenute sul tema del giudicato implicito che si forma in caso di mancata impugnazione della decisione che ha omesso di pronunciarsi espressamente su un vizio processuale rilevabile d'ufficio, hanno escluso da tale regola i vizi processuali che inficiano requisiti "fondanti" la struttura e il funzionamento del processo – fra cui il difetto di *legitimatio ad causam* - in quanto minano in radice la validità del rapporto giuridico-processuale, che, quindi, non costituendosi regolarmente, non può concludersi con una valida sentenza (Cass. S.U. n. 24172 del 2025, p. 31 punto a);

- ai fini della rilevabilità d'ufficio deve essere altresì considerato che l'intrasmissibilità è una regola conformatrice della fattispecie legale astratta (Cass. n. 9094 del 2017), nel senso che la personalità della sanzione non è, in altri termini, fatto impeditivo della pretesa sanzionatoria, ma presupposto applicativo che il giudice deve valutare anche d'ufficio (Cass. 5986 del 2026);

- ciò posto, al fine di fare chiarezza sulla giurisprudenza discordante formatasi all'interno della sezione tributaria in materia di trasmissibilità ai soci delle sanzioni irrogate alla società estinta, la recente sentenza di questa Corte n. 5986 del 2026, alla quale questo Collegio intende dare continuità, ha affermato il seguente principio di diritto: "*In tema di sanzioni tributarie, anche prima dell'entrata in vigore dell'art. 10 del T.U. n. 173 del 2024 deve riconoscersi nel nostro ordinamento l'intrasmissibilità ai soci delle sanzioni tributarie irrogate alla società*

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

estinta, alla luce dell'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, conv. con modd. in l. n. 326 del 2003 e dei principi di personalità e proporzionalità che assistono necessariamente le prime; detta intrasmissibilità, trattandosi di elemento conformativo della fattispecie astratta e non di fatto estintivo o impeditivo della pretesa sanzionatoria, è rilevabile d'ufficio, ma resta salva l'esigenza, con verifica da condursi in ciascun caso concreto, che tra socio e società esista una effettiva terzietà o alterità soggettiva, dovendosi escludere l'intrasmissibilità della sanzione nei casi in cui vi sia stato abuso dello schermo della personalità giuridica da parte del socio";

- con il principio da ultimo enunciato si è voluto seguire l'orientamento secondo il quale, a seguito dell'estinzione della società, le sanzioni amministrative a carico di quest'ultima per la violazione di norme tributarie non sono trasmissibile ai soci ed al liquidatore, trovando applicazione l'art. 8 del d.lgs. n. 472 del 1997, che sancisce l'intrasmissibilità delle stesse agli eredi, in armonia con il principio della responsabilità personale, codificato dall'art. 2, comma 2, del detto decreto, nonché, in materia societaria, con l'art. 7, comma 1, del d.l. n. 269 del 2003, conv., con modif., in l. n. 326 del 2003, che ha introdotto la regola della riferibilità esclusiva alle persone giuridiche delle sanzioni amministrative tributarie (Cass. n. 9094 del 2017);

- secondo un diverso indirizzo (Cass. 21177 del 2024), invece, la sanzione tributaria relativa ai rapporti fiscali propri di società di capitali, in quanto obbligazione societaria, è stata ritenuta trasmissibile ai soci della società estinta a seguito di cancellazione dal registro delle imprese ai sensi dell'art. 2495 cod. civ., seppure nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione, venendo altrimenti vanificata la *ratio* sottesa all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003, conv. con modif. dalla l. n. 326 del 2003 (Cass. n. 23341 del 2024);

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

- nel senso della intrasmissibilità ai soci delle sanzioni inflitte alla società estinta occorre considerare, in primo luogo, la distinzione fra sanzioni civili e sanzioni amministrative (fra cui rientrano le sanzioni tributarie), evocata da questa Corte (Cass. n. 15067 del 2008 e n. 25315 del 24/08/2022) per sostenere che "*Mentre le sanzioni civili sono sanzioni aggiuntive, destinate a risarcire il danno ed a rafforzare l'obbligazione con funzione di deterrente per scoraggiare l'inadempimento, le sanzioni amministrative (di cui alla legge n. 689 del 1981) e quelle tributarie (di cui alla legge n. 472 del 1997) hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, sicché rientra nella discrezionalità del legislatore stabilire, nei limiti della ragionevolezza, quando la violazione debba essere colpita da un tipo di sanzione piuttosto che da un altro. A tale scelta si ricollega il regime applicabile, anche con riferimento alla trasmissibilità agli eredi, prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità*";
- tale distinzione è coerente sia con la previsione di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 472/1997 ("*L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi*"), che rappresenta l'espressione di un principio più generale fondato sulla natura personalistica dell'illecito e della conseguente sanzione tributaria, sancito dall'art. 2 del d.lgs. n. 472/1997 ("*La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*"), sia con il disposto dell'art. 7, comma 1, del d.l. n. 269/2003, convertito con mod. in l. n. 326/2003, alla cui stregua "*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*";

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

- la possibile obiezione secondo la quale l'intrasmissibilità vale solo quando il trasgressore sia una persona fisica si pone in netto contrasto con quanto disposto dal citato art. 7 del d.l. n. 269/2003 e con il principio di personalità che sta alla base della sanzione tributaria, che, al pari della sanzione penale, condivide una funzione afflittiva che risulterebbe del tutto irragionevole applicare ad un soggetto diverso dall'autore del comportamento sanzionato;
- ed invero, come ha affermato la Corte costituzionale, con la sentenza n. 46 del 2023, con riferimento ad una questione di costituzionalità degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (ritenuta infondata), il *"modello di sanzione amministrativa pecuniaria, che è emerso da questa riforma (quella del 1997, n.d.r.), ha sotto più profili mutuato la propria disciplina dal diritto punitivo, come dimostra, ad esempio, l'introduzione del principio della intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e quello della retroattività della normativa successiva più favorevole. Secondo la Corte di cassazione, sezioni unite civili (sentenza del 27 aprile 2022, n. 13145) del resto, l'impianto sanzionatorio non penale nella materia tributaria risponde a uno "stampo penalistico"*;
- anche la recente previsione di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 173 del 2024, secondo la quale "*La sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica … è esclusivamente a carico della società o ente*" (norma che riproduce quanto disposto dall'art. 3, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 87/2024, che, per l'appunto, aveva inserito la medesima disposizione quale comma 2-bis del già citato art. 2 del d.lgs. n. 472/1997), rappresenta un adeguamento del diritto positivo a principi immanenti – quelli di personalità e di proporzionalità – che già potevano scorgersi nel sistema, così come affermato da questa Corte (*ex plurimis*, Cass. n. 9094/2017) in tema di riconducibilità delle sanzioni tributarie e penali

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

Numero registro generale 31943/2018
Numero sezionale 313/2026
Numero di raccolta generale 14000/2026
Data pubblicazione 13/05/2026

ad un *genus* diverso da quelle di carattere civilistico, alla luce del citato art. 7 d.lgs. n. 269/2003;

- un'ulteriore conferma di tale interpretazione è stata rinvenuta, poi, nell'evoluzione della giurisprudenza penale della Corte di Cassazione in tema di responsabilità da reato delle persone giuridiche ex lege n. 231/2001. In tale ambito si era affermato, infatti, che né il fallimento, né l'estinzione della persona giuridica determinano l'estinzione dell'illecito e delle sanzioni, sostenendosi che occorreva ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato, con argomentazione che questa Sezione ha valorizzato anche per il settore tributario, nelle citate decisioni del 2024, favorevoli alla trasmissione ai soci delle sanzioni tributarie irrogate alla società estinta;
- l'indirizzo giurisprudenziale formatosi in ambito penale, tuttavia, ha avuto poi un deciso *revirement* con la pronuncia n. 25648 del 2024, la quale ha affermato che la cancellazione della società ha effetto costitutivo paragonabile alla morte del reo e che non può accettarsi, neppure per i profili economici collegati alle sanzioni di carattere pecuniario, che di esse possano rispondere soggetti terzi come i soci;
- il mutamento della giurisprudenza penale è stato poi recepito anche in ambito tributario con la citata sentenza di questa Sezione n. 5986 del 2026, che questo Collegio condivide;
- un altro argomento che depone, in chiave sistematica, a favore della intrasmissibilità ai soci è rinvenibile nell'art. 15 del d.lgs. n. 472 del 1997, nella versione *ratione temporis* applicabile; secondo tale disposizione, "*La società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Si applica l'articolo 2499 codice civile*";
- poiché la fusione e la trasformazione costituiscono forme particolari di estinzione della società, a seguito delle quali l'attività economica

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

continua, l'espressa previsione della trasmissibilità delle sanzioni tributarie inflitte alla società fusa o trasformata costituisce una conferma del principio di intrasmissibilità delle sanzioni negli altri casi di estinzione;

- diversamente, nel caso della cessione d'azienda, che pure determina un fenomeno (non estintivo) ma in senso lato traslativo (o di cumulo debitorio soggettivo), si è rettamente affermato che il limite di responsabilità del cessionario previsto dall'art. 2560, comma 2, c.c., per i debiti anteriori al trasferimento non risultanti dai libri contabili obbligatori, non è applicabile in mancanza di un'effettiva alterità tra cedente e cessionario, non ravvisandosi, in caso di trasferimento solo formale, l'esigenza di salvaguardia dell'interesse dell'acquirente dell'azienda di avere precisa conoscenza dei debiti di cui potrà essere chiamato a rispondere, correlato a quello, superindividuale, alla certezza dei rapporti giuridici e alla facilità di circolazione dell'azienda (*ex plurimis*, Cass. n. 25393 del 2025; n. 26450 del 2023; Sez. U. n. 5054 2017);

- la regola dell'intrasmissibilità ai soci delle sanzioni irrogate alla società estinta può subire un'unica eccezione, ravvisabile quando manchi una effettiva terzietà fra società e soci, avendo i soci abusato dello schermo fittizio della personalità giuridica e "asservito" la società ai propri scopi individuali (Cass. n. 20181 del 2022 e, in ambito tributario, Cass. n. 23987 del 2023 e n. 23231 del 2022): nel caso di interposizione del gestore "uti dominus" alla società di capitali interposta, ai sensi dell'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, invero, non ha rilievo il rapporto fiscale di quest'ultima, ma quello che fa capo direttamente all'interponente, in quanto effettivo possessore del reddito d'impresa, sicché, risultando come se il reddito fosse da lui prodotto, la fattispecie esula dal disposto di cui all'art. 7 del d.l. n. 269 del 2003 e le violazioni,

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0

CASSAZIONE.net

pur formalmente dell'ente collettivo, vanno riferite direttamente alla sua attività (Cass. n. 23987 del 2025);

- si tratta di fattispecie che comunque non viene in alcun modo evidenziata dalla sentenza impugnata e che, quindi, non è ravvisabile nel caso in esame;

- in conclusione, vanno accolti il primo motivo, il quarto motivo nei limiti di cui in motivazione e il quinto motivo di ricorso, assorbito il sesto motivo e rigettati i restanti; la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari accertamenti in punto di fatto, la controversia può essere decisa nel merito, con l'accoglimento dell'originario ricorso del contribuente nei limiti dei motivi accolti;

- in considerazione della novità delle questioni trattate e della recente evoluzione della giurisprudenza di legittimità, le spese dell'intero giudizio vanno integralmente compensate fra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, il quarto motivo nei limiti di cui in motivazione e il quinto motivo di ricorso, assorbito il sesto motivo e rigettati i restanti; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente nei limiti dei motivi accolti; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 14 gennaio 2026.

La Presidente
Angelina – Maria Perrino

CASSAZIONE.NET

Firmato Da: ANGELINA MARIA PERRINO Emesso Da: TRUSTPRO QUALIFIED CA 1 Serial#: 1bc4c2ae5d933ca0