Civile Ord. Sez. 5 Num. 25879 Anno 2026
Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE
Relatore: GALASSO GIOVANNI
Data pubblicazione: 28/09/2026



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9657/2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (c.f. 80224030587);

-ricorrente-

contro

ARZILLO FELICE (c.f. RZLFLC75R10B963L), rappresentato e difeso dall'Avvocato Lucio Modesto Maria Rossi (c.f. RSSLMD54P10B963X);

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise n. 468/2019 depositata il 29/7/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9/9/2026 dal Consigliere Giovanni Galasso.

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti delle parti risulta che Felice Arzillo impugnava l'avviso di accertamento relativo ad IVA per l'anno 2008 con il quale l'Amministrazione aveva fatto valere nei suoi confronti, ai sensi dell'art. 36 d.P.R. 602/1973, in qualità di amministratore e socio della Europe E Commerce S.r.l., società estinta il 23/4/2010, il credito vantato nei verso quest'ultima per € 23.485; tale società aveva infatti beneficiato di costi illegittimamente dedotti per complessivi € 48.507 – che si ritenevano distribuiti tra i due soci Felice Arzillo (titolare di una partecipazione pari al 20% del capitale) e Mirella Quarantini (titolare dell'80%) - derivanti da fatture per operazioni oggettivamente inesistenti emesse dalla Novi Legno di Noviello Salvatore. Il contribuente deduceva l'incompetenza per territorio della Direzione provinciale di Isernia, che aveva emesso il provvedimento, l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 36 d.P.R. 602/1973 e, comunque, l'infondatezza nel merito della pretesa.

La Commissione tributaria provinciale di Isernia accoglieva il ricorso, ritenendo che la pretesa non fosse provata.

2. L'Ufficio impugnava la predetta sentenza; il contribuente resisteva all'impugnazione e proponeva appello incidentale con il quale faceva valere nuovamente le doglianze rimaste assorbite e si doleva altresì della compensazione delle spese del giudizio di primo grado.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale del Molise rigettava l'appello principale ed accoglieva quello incidentale in ordine alle spese del giudizio di primo grado.

Dopo aver affermato la competenza ad emettere il provvedimento impugnato della Direzione provinciale di Isernia, in considerazione dell'ubicazione della sede della società, ed osservato che vi erano elementi per ritenere che le operazioni intercorse con la Novi Legno fossero oggettivamente inesistenti, rilevava, tuttavia, che mancavano i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presupposti per il riconoscimento della responsabilità dell'Arzillo per le seguenti ragioni:

- la responsabilità degli amministratori e dei soci ex art. 36 d.P.R. 602/1973 ha natura di obbligazione civile propria *ex lege* e non strettamente tributaria;
- l'art. 36 d.P.R. 602/1973, nel testo *ratione temporis* applicabile alla fattispecie in esame, riguardava esclusivamente le imposte sui redditi, mentre l'avviso aveva ad oggetto crediti per IVA;
- non erano chiari i criteri di determinazione del credito di € 23.485, dal momento che nell'avviso veniva indicato solo un credito per IVA di € 9.701,46;
- nella motivazione del provvedimento non si dava atto dell'assegnazione di beni all'Arzillo ex art. 36 comma 1° d.P.R. 602/1973;
- l'assegnazione degli utili occulti non si sarebbe necessariamente tradotta in un utile effettivo *"se la società al tempo della cancellazione non fosse risultata titolare di un surplus da liquidazione"*.

Accoglieva invece il motivo di appello incidentale relativo alle spese del giudizio di primo grado, non ritenendo sussistenti ragioni idonee a giustificarne la compensazione.

3. Avverso tale sentenza l'Ufficio ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

Il contribuente ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 Con il primo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 4) c.p.c. per violazione dell'art. 112 c.p.c.; ad avviso della ricorrente la CTR sarebbe incorsa nel vizio di ultrapetizione, affermando che non erano comprensibili le modalità di determinazione dell'importo di € 23.485, sebbene il contribuente non avesse mai dedotto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

alcunché al riguardo. L'Ufficio ha aggiunto, in ogni caso, che nella motivazione dell'avviso di accertamento era chiaramente indicato che l'importo era composto dall'IVA, dovuta per € 9.701, dalle sanzioni per € 12.126 e dagli interessi per € 1.649,04.

1.2 Il motivo è inammissibile per difetto di interesse.

La CTR, infatti, non ha posto a fondamento della propria decisione l'impossibilità di comprendere la natura del credito o, comunque, la sua erronea determinazione; la stessa, infatti, ha comunque correttamente identificato la pretesa in un credito per IVA ed ha escluso la possibilità di farlo valere nei confronti del socio, in considerazione della mancanza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 36 d.P.R. 602/1973 e dell'art. 2495 c.c.. L'osservazione circa la scarsa chiarezza in ordine alle modalità di calcolo dell'importo richiesto non ha quindi determinato il rigetto dell'appello principale.

2.1 Con il secondo motivo di ricorso è stato denunciato il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione degli artt. 36 d.P.R. 602/1973 e 2495 c.c..

L'Amministrazione ha osservato, in particolare, che *«l'applicazione alla fattispecie dell'art. 36 richiamato non può essere letta disgiuntamente dalle disposizioni di cui all'art. 2495 c.c. secondo il quale i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci»*; l'art. 36 d.P.R. 602/1973 fa salve le maggiori responsabilità previste dal codice civile, per cui sarebbe legittimo far valere eventuali crediti per tributi di natura erariale in base al combinato disposto delle due norme. La responsabilità del socio, dunque, non sarebbe commisurata solo a quanto riscosso dallo stesso in base al bilancio finale di liquidazione, ma ricomprenderebbe, secondo la ricorrente, *«anche le distribuzioni di ricchezza avvenute durante il periodo della liquidazione e nei due periodi d'imposta antecedenti alla messa in liquidazione sicché è legittimo ritenere integrata la responsabilità del socio anche in caso di distribuzione*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

extracontabile di utili, così come nel caso di specie». Peraltro, il fenomeno successorio si verificherebbe indipendentemente dall'assegnazione di somme in sede di riparto finale (ha richiamato Cass. n. 17243/2018; Cass. n. 9094/2017; Cass. n. 15035/2017).

2.2 Con il terzo motivo di ricorso è stato dedotto il vizio di cui all'art. 360, comma 1°, n. 3) c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 47 d.P.R. 917/1986. Con tale motivo la ricorrente ha rilevato che non sarebbe condivisibile l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo la quale mancherebbe la prova di un utile effettivo al momento dell'estinzione della società, essendo insufficiente a tal fine la dedotta assegnazione degli utili occulti ai soci; ha evidenziato che, invece, secondo il costante orientamento di questa Corte, in caso di società di capitali a ristretta base sociale, può presumersi la distribuzione degli utili extracontabili tra i soci, gravando poi su questi ultimi l'onere di dimostrare il contrario.

I due motivi appena esposti possono essere esaminati congiuntamente attesa la loro stretta connessione.

2.3 Essi sono infondati.

Va osservato che al presente giudizio trova applicazione l'art. 36 d.P.R. 602/1973 - nella formulazione anteriore alle modifiche introdotte con l'art. 28, comma 5°, lett. a), d.lgs. 175/2014 - che così disponeva: *«I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.

I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'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.

Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.

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.

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».

In materia, è intervenuto il d. lgs. n. 175/2014, che, oltre a prevedere al comma 4 dell'art. 28 che *«Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese»*, con il comma 5, lett. a), ha modificato il primo comma del citato art. 36, prevedendo che: *«I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti».

Rimasta immutata la parte dispositiva della norma, con la modifica il legislatore ha mitigato l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria, facendolo gravare sul liquidatore che ha, ora, l'onere di fornire la prova liberatoria. In particolare, dalla riscrittura del primo comma dell'art. 36 consegue che all'Amministrazione sarà sufficiente dimostrare l'esistenza di debiti tributari insoluti della società e di un attivo prodotto dall'attività di liquidazione, mentre spetterà al liquidatore fornire la prova che non vi sia stata distrazione dell'attivo in favore dei soci prima dell'integrale pagamento dei debiti tributari e, neppure, pretermissione del pagamento delle imposte in favore di creditori non aventi grado superiore.

Lo stesso art. 28 del d.lgs. 175/2014, ha poi, al comma 7, eliminato, dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. 46/1999 (secondo il quale *«le disposizioni previste dagli articoli 14, 15, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42-bis, 43-bis, 43-ter, 44 e 44-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano alle sole imposte sui redditi, ogni riferimento all'art. 36 del d.P.R. n. 602/73»*) il riferimento all'art. 36, con la conseguenza che la responsabilità del liquidatore non è più limitata alle sole imposte sui redditi, ma si estende a tutte le imposte dovute dalla società.

2.4 L'art. 36 cit., quindi, delinea due diverse ipotesi di responsabilità per debiti di imposta della società. La prima (già prevista dall'art. 265 del previgente TU Imposte Dirette di cui al d.P.R. 645/1958) concerne i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

liquidatori che non abbiano pagato le imposte del periodo della liquidazione o dei periodi antecedenti, e gli amministratori (tanto quelli in carica al momento dello scioglimento della società, avvenuto senza nomina dei liquidatori, quanto quelli che abbiano compiuto, nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione, operazioni di liquidazione ovvero abbiano occultato attività sociali). Questa Corte ha già avuto modo di evidenziare come la fattispecie si ponga al di fuori di qualsiasi fenomeno di successione, continuità o co-obbligazione con la società, trattandosi piuttosto di responsabilità *ex lege*, risarcitoria ed illimitata, per fatto proprio ex artt. 1176 e 1218 cod. civ., con la conseguenza (Cass. n. 11968/2012) che, estinta la società contribuente, il processo tributario nel quale questa risulti coinvolta non può proseguire ad opera o nei confronti dell'ex liquidatore o dell'ex amministratore. Si è poi aggiunto che il fatto per cui la responsabilità di questi organi debba essere accertata dall'Ufficio con atto motivato da notificarsi ai sensi dell'art. 60 d.P.R. n.600/1973, avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario (art. 36 cit., penultimo e ultimo comma) non esclude che il credito dell'Amministrazione finanziaria (soggetto all'ordinaria prescrizione decennale) abbia comunque natura non tributaria ma civilistica, con riguardo alla quale l'obbligazione d'imposta funge da mero presupposto della responsabilità stessa (Cass. Sez. U. n. 2767/1989). In senso analogo, in un'altra pronuncia (Cass. n. 7676/2012) è stato affermato che il liquidatore di una società estinta per cancellazione dal registro delle imprese ben può essere destinatario di una autonoma azione risarcitoria, non già della pretesa attinente al debito sociale, ragion per cui *«è inammissibile l'impugnazione proposta nei confronti del medesimo con riguardo alla sentenza relativa a quel debito, atteso che la posizione del liquidatore non è quella di successore processuale dell'ente estinto»*.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La seconda ipotesi di responsabilità prevista dall'art. 36 d.P.R. 602/1973 (comma 3°) concerne invece i soci della società estinta 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 c.c., 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, terzo comma fa espressamente salve *"le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile"*, con ciò implicitamente, ma univocamente, richiamandosi alla portata generale dell'attuale art. 2495 c.c. (così Cass. Sez. U. n. 3625/2025).

Va infine ricordato che proprio in considerazione della natura civilistica e non tributaria della responsabilità del liquidatore ex art. 36 d.P.R. 602/1973, le SS.UU. di questa Corte hanno precisato che *«ai fini della legittimità dell'atto di accertamento emesso nei suoi confronti ai sensi del comma 5 dello stesso art. 36, non costituisce condizione necessaria la preventiva iscrizione a ruolo e che il predetto, col ricorso avverso tale avviso, può contestare, innanzi agli organi della giustizia tributaria, la sussistenza dei presupposti dell'azione intrapresa nei suoi confronti, ivi compreso il debito della società per le imposte»* (Cass. Sez. U. n. 32790/2023).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.5 Tanto chiarito, non vi è dubbio che alla fattispecie in esame, avente ad oggetto l'IVA relativa all'anno 2008, non può trovare applicazione, *ratione temporis*, la responsabilità ex art. 36 d.P.R. 602/1973 estesa anche alle imposte diverse da quelle sui redditi solo con il d.lgs. 175/2014 (Cass. n. 9170/2024).

Potrebbe quindi ricorrere la responsabilità dei soci ex art. 2495 c.c. che, come appena esposto, è distinta da quella di cui all'art. 36 cit. (e più limitata) e che viene sostanzialmente invocata dalla ricorrente con il secondo motivo. Va tuttavia osservato che l'avviso, la cui motivazione è trascritta alle pagg. 22-23 del ricorso, non contiene alcun riferimento all'art. 2495 c.c., sicché non sembra che la pretesa possa essere fatta valere in base a tale norma che, come sopra evidenziato, costituisce un'ipotesi di responsabilità autonoma e distinta rispetto a quella di cui all'art. 36 d.P.R. 601/1973.

È dunque superfluo verificare se la CTR abbia fatto corretta applicazione dei principi giurisprudenziali in ordine alle presunzioni riguardanti la distribuzione ai soci degli utili occulti, che potrebbero al più rilevare con riguardo all'ipotesi di cui all'art. 2495 c.c. ai fini della verifica del limite di responsabilità dei soci, che rispondono delle obbligazioni sociali *«fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione»*; tale responsabilità, tuttavia, non è stata fatta valere con il provvedimento oggetto del presente giudizio nel quale si fa solo riferimento a quella di cui all'art. 36 d.P.R. 602/1973.

3. Il ricorso va pertanto rigettato.

Al rigetto del ricorso consegue la condanna della ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore del contribuente.

Non occorre dichiarare la sussistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato, ai sensi dell'art. 13 d.P.R. 115/2002, in quanto la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ricorrente è un soggetto istituzionalmente esonerato dal versamento dello stesso (Cass. n. 1778/2016; Cass. n. 5955/2014).

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore del contribuente, delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in € 2.400,00 per compenso professionale, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento del compenso, agli esborsi, che si liquidano in € 200,00, ed agli accessori di legge, con attribuzione al difensore, Avv. Lucio Modesto Maria Rossi.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9/9/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Corte di Cassazione - copia non ufficiale