CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 17 marzo 2026, n. 5986

Fatti di causa

1. A seguito di due PVC redatti dalla Guardia di Finanza, l'Agenzia delle Entrate (DP 1 di Roma) emetteva l'avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 2008, a carico della società s.r.l. e dei soci.
2. Nel frattempo, la società era stata cancellata dal registro delle imprese in data 31/08/2009.
3. La Commissione tributaria provinciale di Roma ha rigettato il ricorso della contribuente, con la sentenza n. 19142 dell'11/09/2017, poi confermata dalla CTR del Lazio - Roma con la decisione n. 3799, dep. il 24/06/2019, oggetto della odierna impugnazione.
4. Risulta dagli atti che altro analogo avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2007, è stato invece annullato con la decisione CTR Lazio - Roma n. 1809/2017, passata in giudicato.
5. La contribuente ha proposto ricorso per cassazione sulla scorta di quattro motivi di doglianza.
6. L'Amministrazione convenuta si è costituita con controricorso.
7. La Procura generale, in persona del sostituto P.G. dott. Michele Di Mauro ha concluso per iscritto, chiedendo l'accoglimento del ricorso.
8. E' stata, quindi, fissata udienza pubblica per il successivo 20 novembre 2025, cui ha partecipato per il ricorrente l'Avv., per l'Avvocatura dello Stato l'Avv.; il P.G. ha ribadito per proprie conclusioni scritte.

Ragioni della decisione

1. I motivi di ricorso proposti possono così sintetizzarsi:
1) violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2495 c.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. in quanto, secondo parte ricorrente, in modo erroneo è stato imputato alla socia la percezione dell'intero reddito societario recuperato a tassazione, invece che in proporzione alla quota posseduta nella misura del 46,60% del capitale sociale;
2) omesso esame di un fatto decisivo della controversia oggetto di discussione ex art. 360 n. 5 c.p.c., consistente nella mancata disamina della posizione minoritaria mantenuta dalla ricorrente nella società;
3) omessa motivazione della decisione su un punto decisivo costituito dal giudicato favorevole alla contribuente per il 2007, ex art. 360 nn. 4 e 5 c.p.c., in quanto la C.T.R. avrebbe completamente omesso di prendere in considerazione il motivo di gravame proposto al riguardo;
4) violazione degli artt. 8 d.lgs. n. 472/1997 e art. 7 d.l. 269/2003 in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c., per aver addebitato al socio la sanzione irrogata alla società estinta, dovendo invece ritenersi l'intrasmissibilità al primo della sanzione inflitta alla seconda.
2. Il primo motivo di ricorso non può ritenersi formulato in difetto di specificità ex art. 366, primo comma, n. 6 c.p.c., come eccepito dall'Amministrazione controricorrente. E',

infatti, noto che, in virtù della decisione nomofilattica resa da Sez. U., n. 8950 del 18/03/2022, il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 366, comma 1, n. 6), c.p.c. – quale corollario del requisito di specificità dei motivi - anche alla luce dei principi contenuti nella sentenza CEDU Succi e altri c. Italia del 28 ottobre 2021 - non deve essere interpretato in modo eccessivamente formalistico, così da incidere sulla sostanza stessa del diritto in contesa, e non può pertanto tradursi in un ineluttabile onere di integrale trascrizione degli atti e documenti posti a fondamento del ricorso, laddove nel ricorso sia puntualmente indicato il contenuto degli atti richiamati all'interno delle censure e sia, inoltre, specificamente segnalata la loro presenza negli atti del giudizio di merito.
Nel caso di specie, la deduzione del motivo (v. pagine da 5 a 7) non può andare disgiunta dalle premesse, in fatto e processuali, che il ricorso contiene, nelle quali sono oggetto di trascrizione porzioni rilevanti della decisione di primo grado e d'appello, così da far comprendere con esattezza il contenuto della doglianza.
2.1 Il motivo è altresì fondato.
La recente decisione resa da Cass. S.U. n. 3625/2025, del 12/02/2025, in motivazione ha rilevato che la cancellazione della società ha effetto costitutivo immediato ma non comporta l'estinzione, in danno dei creditori ed in violazione dell'art. 24 Cost., delle obbligazioni sociali; gli ex soci rispondono (di un debito che non è nuovo, derivando esso non dalla liquidazione ma dal pregresso svolgimento dell'attività societaria in adempimento del contratto sociale, così mantenendo invariata la sua causa e la sua natura giuridica d'origine) quali successori, seppure intra vires ex 2495, comma 2, c.c. (ovvero illimitatamente, a seconda del regime di responsabilità attivo in pendenza del rapporto sociale), mentre i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione si trasferiscono ai soci in contitolarità ovvero comunione indivisa. Inoltre, la stessa decisione ha rilevato che "nel solco tracciato nel 2013, va poi ancora ribadito che il fatto consistente nella 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", come si legge nell'art. 2495 cod.civ.), ma attiene, in effetti, anche ed in primo luogo ad una condizione dell'azione, come tale demandata alla prova della parte attrice: quella però non della legittimazione ma dell'interesse ad agire".
Con riferimento ai debiti di imposta sovviene, poi, l'art. 36 d.P.R. n. 602/1973, intitolato alla responsabilità ed agli obblighi degli amministratori, dei liquidatori e dei soci, il quale stabilisce che: "1. 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 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. 2. 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. 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".

Il fenomeno estintivo-successorio innescato dalla cancellazione della società, ricapitolando in altri termini, si muove secondo una logica di proporzionalità rispetto alla quota di partecipazione agli utili dei soci, che l'art. 5 TUIR rende palese per le società di persone durante il loro funzionamento e che – certo – non è destinata a venire meno in caso di estinzione e che vale, mutatis mutandis, anche per le società di capitali, ferma la differenza di imputazione a seconda della qualità limitata od illimitata della responsabilità dei soci, così come l'art. 36 cit. rivela. Tale ultima disposizione, infatti, in assenza di prova contraria, presume legalmente che i componenti attivi ricevuti in assegnazione finale siano proporzionali, appunto, alla quota di capitale posseduta dal socio.

Nel caso di specie, occorre evidenziare, nessuna impugnazione riguarda la mancata percezione di attivo da parte della socia all'esito della liquidazione/estinzione della società, sì che tale punto non è da questo collegio ulteriormente scrutinabile. E', invece, censibile – e costituisce l'oggetto precipuo del motivo di impugnazione in esame – che sia possibile riversare sulla socia, che deteneva una quota di partecipazione del 46,6% l'intero reddito non dichiarato dalla società s.r.l., ripreso a tassazione con l'avviso di accertamento TK3036601683/14, piuttosto che operarne una imputazione proporzionale.

La decisione impugnata si rivela pertanto illegittima nella parte in cui, obliterando la qualità di socia limitatamente responsabile della e l'entità della quota di partecipazione posseduta, ha confermato un avviso di accertamento che riversava sulla stessa ricorrente l'intero reddito societario sottoposto a tassazione, come se questo fosse stato distribuito interamente a favore della, in difetto di una deduzione specifica a riguardo e di una prova tale da superare la presunzione di responsabilità intra vires di cui al combinato disposto degli art. 2495 c.c. e 36 cit.

3. Il secondo motivo di ricorso si sostanzia, a ben vedere, in una riproposizione della medesima censura sotto il diverso angolo di visuale dell'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti ex art. 360 n. 5 c.p.c.

Tale motivo, che alla luce dell'accoglimento della doglianza sub 1 risulta per il vero privo di interesse sopravvenuto, è comunque ancor prima formulato in termini inammissibili.

Infatti, il motivo risulta dedotto in termini generici, dal momento che si allega una violazione dell'art. 360 comma 1, n. 5 c.p.c. relativo all'omesso esame di un fatto decisivo del giudizio, pur se – in sostanza – si sostiene una possibile diversa lettura e valutazione di alcuni documenti prodotti in giudizio.

Occorre tuttavia rilevare, a tal punto, che la giurisprudenza di legittimità ha da tempo riconosciuto un ambito restrittivo di impugnazione del difetto motivazionale sotto il profilo consentito dal "nuovo" art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.

Ed infatti, la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 ha ridimensionato la possibile censura motivazione del provvedimento di merito, circoscrivendola alla necessità che "venga individuato un preciso fatto storico, sottoposto al contraddittorio delle parti, di natura decisiva, che il giudice del merito abbia omesso di considerare" (Sez. 5, ord. n. 18886 del 04/07/2023). Si è infatti correttamente sostenuto che "l'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dal d.l. n. 83 del 2012, conv. dalla l. n. 143 del 2012, prevede l'"omesso esame" come riferito ad "un fatto decisivo per

il giudizio" ossia ad un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, non assimilabile in alcun modo a "questioni" o "argomentazioni" che, pertanto, risultano irrilevanti, con conseguente inammissibilità delle censure irritualmente formulate" (Sez. 6 - 1, ord. n. 2268 del 26/01/2022; in precedenza cfr. Sez. U, sent. n. 8053 del 07/04/2014, secondo cui "la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione".

4. Anche il terzo motivo di contestazione, per il vero, risulta fondato, in consonanza con le stesse conclusioni del P.G. Con la doglianza in questione ci si lamenta che la Commissione tributaria regionale non abbia preso in esame, in alcun modo, l'exceptio iudicati che la parte privata aveva dedotto con riguardo alla sentenza emessa in appello n. 1809/2017 relativa alle stesse parti ed ai medesimi fatti, ma avente ad oggetto la precedente annualità d'imposta del 2007, decisione con la quale l'avviso di accertamento era stato annullato in accoglimento delle analoghe doglianze mosse dalla. Al riguardo si è affermato che "l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello - così come, in genere, l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio - risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, integra un difetto di attività del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente non con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale ex art. 360 n.3 cod. proc. civ. o del vizio di motivazione ex art. 360 n.5. cod. proc. civ., in quanto siffatte censure presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente non corretto ovvero senza giustificare (o non giustificando adeguatamente) la decisione al riguardo resa, ma attraverso la specifica deduzione del relativo "error in procedendo" - ovverosia della violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art.360 n. 4 cod. proc. civ. - la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimità - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello. La mancata deduzione del vizio nei termini indicati, evidenziando il difetto di identificazione del preteso errore del giudice del merito e impedendo il riscontro "ex actis" dell'assunta omissione, rende, pertanto, inammissibile il motivo" (Sez. 1, sent. n. 1755 del 27/01/2006).

Tale regola va, peraltro, precisata alla luce di Sez. 5, ord. n. 25259 del 25/10/2017, alla cui stregua il principio secondo cui l'interpretazione delle domande, eccezioni e deduzioni delle parti dà luogo ad un giudizio di fatto, riservato al giudice di merito, non trova applicazione quando si assume che tale interpretazione abbia determinato un vizio riconducibile nell'ambito dell' "error in procedendo"; in tale ipotesi, ove si assuma che l'interpretazione degli atti processuali di secondo grado abbia determinato l'omessa pronuncia su una domanda che si sostiene regolarmente proposta e non venuta meno in

forza del successivo atto di costituzione avverso l'appello della controparte, la Corte di Cassazione ha il potere-dovere di procedere all'esame e all'interpretazione degli atti processuali e, in particolare, delle istanze e delle deduzioni delle parti.
Nella specie, come rileva anche lo stesso P.G., la sentenza impugnata dà effettivamente conto nello "svolgimento del processo" della contestazione mossa dall'appellante, circa la "esistenza di due sentenze favorevoli del giudice tributario", ma omette tuttavia completamente di analizzare tale doglianza. Né è possibile ritenere, a fronte della genericità della motivazione, che vi sia stato un rigetto implicito della contestazione, la quale presuppone che il motivo d'appello non censito risulti con certezza logica-giuridica quantomeno respinto implicitamente, il che non è possibile nel caso di specie, in cui la motivazione della sentenza, sostanzialmente, si fonda unicamente sull'astratta operatività del fenomeno estintivo-successorio dei cui all'art. 2495 c.c.
Il vizio omissivo, pertanto, sussiste ed è stato anche correttamente denunciato dalla ricorrente in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., laddove, di contro, deve ritenersi ultroneo e sostanzialmente irrilevante, in quanto non sviluppato in ricorso, il fatto che l'epigrafe del motivo recasse anche il riferimento al n. 5, oltre che al n. 4 della citata disposizione codicistica.
5. Resta da esaminare il quarto motivo di ricorso, fondato sulla pretesa intrasmissibilità ai soci delle sanzioni irrogate alla società estinta.
5.1 La problematica sottesa al motivo di censura è stata oggetto di decisioni ambivalenti da parte di questa sezione.
Per la tesi dell'intrasmissibilità ai soci delle sanzioni inflitte alla società estinta, si può ricordare Cass, Sez. 5, n. 9094 del 07/04/2017, per la quale, infatti, 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.
Tale statuizione, peraltro, si riallacciava anche a Cass. Sez. 5, n. 13730 del 03/07/2015, che aveva in precedenza affermato il seguente principio: "l'art. 7, comma 1, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in legge 24 novembre 2003, n. 326, che ha introdotto il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie, si applica solo alle violazioni che, alla data di entrata in vigore del decreto (2 ottobre 2003), non siano state ancora contestate o la sanzione irrogata; ne consegue che qualora il processo verbale di constatazione, contenente la specifica contestazione delle violazioni accertate, sia stato notificato in data anteriore, resterà applicabile la previgente disciplina di cui all'art. 11 del d.lgs. 18 settembre 1997, n. 472".
Su un diverso profilo, volto a trattare la sanzione tributaria come una qualsiasi altra obbligazione societaria, possono invece ricordarsi, da ultimo, Cass., Sez. 5, n. 21177 del 29/07/2024, per la quale in tema di sanzioni amministrative tributarie relative a rapporti fiscali propri di società di capitali, i soci rispondono delle sanzioni, secondo quanto previsto dall'art. 2495 c.c., a seguito dell'estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese, non sussistendo ragione di escludere la trasmissibilità di dette sanzioni per le società di capitali estinte e dovendosi trattare dette obbligazioni fiscali al pari di ogni altra obbligazione sociale; sulla stessa linea di pensiero anche Cass., Sez. 5, n.

23341 del 29/08/2024, secondo cui l'estinzione della società di capitali, per la cancellazione dal registro delle imprese, integra un fenomeno successorio sui generis, connesso al regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali, con la conseguenza che i soci succeduti rispondono anche per il pagamento delle sanzioni tributarie, ma nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione in ossequio all'art. 2495 c.c., 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, che vuole evitare la ricaduta degli effetti della sanzione su un soggetto diverso da quello che si avvantaggia, in concreto, della violazione della norma tributaria. 5.2 Tanto premesso, reputa questo collegio di dare continuità al primo orientamento, relativo alla intrasmissibilità delle sanzioni tributarie ai soci della società estinta.

Milita in questo senso, in primo luogo, la distinzione fra sanzioni civili – da un lato – e sanzioni amministrative e tributarie, dall'altro, scolpito già nella decisione resa da Cass. Sez. L, n. 15067 del 06/06/2008, secondo cui "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". Principio ribadito, fra l'altro, anche Cass., Sez. 5, n. 25315 del 24/08/2022.

Tale distinzione permette, in primo luogo, di valorizzare l'art. 8 del d.lgs. n. 472/1997 (che in modo stentoreo afferma "L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi"), non già come una regola di carattere eccezionale, bensì come l'applicazione ad un caso particolare di un principio più generale fondato, appunto, sulla natura personalistica dell'illecito e della conseguente sanzione tributaria.

Consente, in seconda istanza, di valorizzare coerentemente il disposto dell'art. 7, comma 1, del d.l. n. 269/2003, convertito con modd. 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".

Del resto, tali norme appaiono coerenti con il principio di personalità contenuto nell'art. 2 del già citato d.lgs. n. 472/1997, che appunto stabilisce come "La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione".

Si potrebbe obiettare che ciò, appunto, vale solo quando il trasgressore sia una persona fisica. Ma al di là della contraddittorietà di tale affermazione rispetto al già citato art. 7 del d.l. n. 269/2003, resta il fatto che la trasmissibilità appare più radicalmente contraria al principio di personalità che sta alla base della sanzione tributaria, che, al pari di quelle di stampo penalistico, condivide una funzione afflittiva che risulterebbe del tutto irragionevole applicare ad un soggetto diverso dall'autore del comportamento sanzionato. La Corte costituzionale, con la pronuncia del 17/03/2023, n. 46, occupandosi di una questione di costituzionalità degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 – che ha reputato infondata alla luce di una interpretazione sistematica delle disposizioni – ha rilevato che 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". E' proprio alla luce di tale lettura sistematica che la Consulta ha superato la questione di legittimità, operando una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, che va applicata al sistema delle sanzioni tributarie. In questa direzione, pertanto, va colta la scelta recente del Legislatore di affermare testualmente, con l'art. 10 del d.lgs. n. 173 del 2024, che "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". Tale norma 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.

L'evoluzione normativa così realizzatasi non ha carattere innovativo (operante, cioè, solo per il futuro) ma di adeguamento del diritto positivo a principi immanenti – personalità e proporzionalità – che già potevano scorgersi nel sistema, così come del resto Cass. n. 9094/2017 cit. aveva compiuto, unitamente alle decisioni già citate in tema di riconducibilità delle sanzioni tributarie e penali ad un genus diverso da quelle di carattere civilistico, alla luce dell'art. 7 d.lgs. n. 269/2003 cit.

Tale conclusione è avvalorata, inoltre, dalla relazione di accompagnamento al ricordato d.lgs. n. 87/2024 (oggi recepito nel T.U. di cui al d.lgs. n.173/2024), secondo cui la modifica non importa esigenze di copertura di spese in quanto ha un carattere puramente "ricognitivo" (vds. Dossier n. 262 - Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario - A.G. n. 144). La conclusione ermeneutica raggiunta trova, poi, una ulteriore conferma nell'evoluzione giurisprudenziale che la Cassazione penale ha conosciuto rispetto al tema della 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 occorresse ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato, con argomentazione che questa Sezione ha valorizzato anche in ambito tributario, nelle decisioni del 2024 favorevoli alla trasmissione ai soci delle sanzioni tributarie irrogate alla società estinta (in particolare la n. 21177/2024 che, proprio su tale argomento, giustifica l'impossibilità di seguire l'indirizzo contrario).

Rispetto a tali pronunce deve, tuttavia, registrarsi il sopravvenuto e deciso revirement giurisprudenziale compiuto Cass. pen. n. 25648/2024 (ud. 13/02/2024, ma successivamente depositata), la quale ha superato il precedente indirizzo, affermando 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.

Proprio tale innovativa conclusione conferma, mutatis mutandis, l'esigenza di ribadire anche in campo tributario la regola della intrasmissibilità ai soci delle sanzioni irrogate alla società, dopo l'estinzione di quest'ultima.

5.3 In ordine alla rilevabilità della questione, se su istanza di parte o d'ufficio, come evidenziato già da Cass. n. 9094/2017, deve ritenersi che l'intrasmissibilità – essendo regola conformatrice della fattispecie legale astratta – sia rilevabile d'ufficio. 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.
A ben vedere, la regola dell'intrasmissibilità ai soci delle sanzioni irrogate alla società estinta presuppone, tuttavia, una effettiva terzietà fra società e soci, risultando inapplicabile laddove questa non sussista perché, ad esempio, (riprendendo una fortunata formula dottrinale), i soci hanno abusato dello schermo fittizio della personalità giuridica, ovvero hanno "asservito" la società per il perseguimento dei propri fini egoistici ed individuali, dando luogo a quella figura che è stata definita "socio tiranno" (vds. Cass., Sez. 1, ord. n. 20181 del 22/06/2022, secondo cui la nozione di abuso della personalità giuridica assume rilievo al fine di contrastare lo schermo dietro cui si cela il "socio tiranno", in modo tale da accollargli la responsabilità illimitata per le obbligazioni contratte dalla società di capitali, da lui diretta e controllata, consentendo l'aggressione del suo patrimonio personale da parte dei creditori della società).
Del resto in un ambito del tutto diverso come quello 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 (così da ultimo Sez. 3, ord. n. 25393 del 16/09/2025; Sez. 3, sent. n. 26450 del 13/09/2023; Sez. U, sent. n. 5054 del 28/02/2017).
5.4 Conclusivamente, anche il quarto motivo di ricorso è fondato, dovendosi affermare 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 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>>. 6. La pronuncia impugnata va, quindi, cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio affinché, in diversa composizione, proceda ad una nuova valutazione del caso attenendosi ai principi enunciati.
Il giudice del rinvio provvederà altresì alla regolamentazione delle spese, anche per il presente giudizio di legittimità.

P.Q.M

La Corte,
accoglie il primo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, dichiarando inammissibile il secondo;

per l'effetto, cassa la decisione impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, per un nuovo esame ed al fine di provvedere alla regolamentazione delle spese, comprese quelle del presente giudizio di legittimità.