Civile Sent. Sez. 5 Num. 21905 Anno 2024
Presidente: CARADONNA LUNELLA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 02/08/2024

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso n. 16336-2021, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363991001), in persona del Direttore *p.t.,* legale rappresentante, dom.to in ROMA, alla VIA DEI PORTOGHESI, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rapp. e dif.;

- ricorrente -

contro

PAOLA CARAMIELLO (C.F. CRMPLA74H69F839Q), rapp. e dif., in virtù di procura speciale in calce al controricorso, dall'AVV. ADRIANA LA ROCCA (adriana.larocca@milano.pecavvocati.it), elett.te

dom.ta in ROMA, al L.GO SOMALIA, n. 67, presso lo studio dell'AVV. RITA GRADARA (ritagradara@ordineavvocatiroma.org);

- controricorrente / ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 1681/2021 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CAMPANIA, depositata il 25/02/2021.

Udita la relazione della causa svolta all'udienza pubblica del 13 giugno 2024 dal Consigliere Dott. Salvatore Leuzzi;

udito il Sost. P.G. Mauro Vitiello ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e per il rigetto del ricorso incidentale;

udita l'Avvocatura dello Stato, in persona dell'Avvocato dello Stato Gianni De Bellis;

udito per la controricorrente-ricorrente in via incidentale l'Avv. Michele Doglio, in sostituzione dell'Avv. Adriana La Rocca.

FATTI DI CAUSA

L'AGENZIA DELLE ENTRATE notificò a PAOLA CARAMIELLO, nella qualità di erede di CARAMIELLO SALVATORE, a propria volta ex socio accomandatario nonché liquidatore della CARAMIELLO COSTRUZIONE GENERALI S.A.S., un avviso di accertamento per riprese I.V.A., interessi e sanzioni relative all'anno di imposta 2013, conseguente all'omessa presentazione della dichiarazione fiscale Mod. Un. Anno 2014 della detta società.

La contribuente impugnò detto provvedimento innanzi alla C.T.P. di Napoli la quale, con sentenza n. 12048/2019, dichiarò il ricorso inammissibile.

Avverso tale decisione, tanto PAOLA CARAMIELLO, quanto l'AGENZIA DELLE ENTRATE proposero appello, rispettivamente principale ed incidentale, innanzi alla C.T.R. della Campania, la quale, con sentenza n. 1681/2021, depositata il 25.2.2021, accolse il gravame della contribuente, con rigetto di quello dell'Ufficio, ritenendo – per quanto in questa sede ancora rileva – l'avviso di accertamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

viziato in punto di motivazione, siccome: a) contenente una *relatio* a documenti (in specie, alcune fatture emesse dalla società cancellata e che questa non avrebbe riportato nella propria dichiarazione fiscale) reperiti in sede di verifica fiscale presso un soggetto terzo (tale IDROAMBIENTE S.R.L.) e che avrebbero dovuto essere allegati o, quantomeno, riprodotti nell'avviso di accertamento, "*onde consentire alla destinataria* [di esso] *di poter avere riscontro dell'effettivo andamento delle operazioni di verifica svolte in altra sede*" (cfr. motivazione della sentenza impugnata, penultima p., prime cinque righe); b) mancante, altresì, di "*copia dei diversi processi verbali relativi alla verifica svolta nei confronti della Idroambiente*" (cfr. ivi, penultimo cpv.).

Avverso tale decisione l'AGENZIA DELLE ENTRATE ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un motivo; si è costituita, con controricorso contenente ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi, PAOLA CARAMIELLO.

In esito alla camera di consiglio del 19.10.2023, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo, per la trattazione in pubblica udienza, in ragione della rilevanza nomofilattica delle questioni investite dal giudizio.

All'epilogo dell'udienza pubblica del 13 giugno 2024, la causa è stata decisa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo parte ricorrente in via principale si duole (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) della violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché dell'art. 2697 cod. civ., per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto l'atto impugnato dalla CARAMIELLO viziato sotto il profilo motivazionale, per non essere stati allegati allo stesso o, quantomeno, ivi riprodotti (a) gli esiti della verifica condotta nei confronti della IDROAMBIENTE, nonché (b)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

le fatture emesse nel corso del 2013 dalla CARAMIELLO COSTRUZIONI GENERALI S.A.S., per prestazioni rese in favore di quella nel corso del 2007, benché (1) "*l'avviso di accertamento si fonda su un solo dato acquisito in sede di verifica fiscale eseguita nei confronti di un soggetto terzo* [consistente] *nell'emissione nel corso dell'anno 2013 di n. 5 fatture…Di tali fatture vengono indicati i dati essenziali (numero protocollo, soggetto nei cui confronti è stata emessa la fattura, imponibile ed iva applicata)*" (cfr. ricorso, p. 20) e (2) di tali fatture non possa che esistere copia – nella disponibilità della contribuente – presso la CARAMIELLO COSTRUZIONI GENERALI S.A.S., ex art. 21, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con il primo motivo di ricorso incidentale la difesa della CARAMIELLO si duole (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.), della "*illegittimità della sentenza … per violazione e falsa applicazione dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 21/11/2014, n. 175, dell'art. 78 c.p.c., dell'art. 8 D.P.R. 22/07/1998, n. 322, dell'art. 57, commi 1 e 2, D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e dell'art. 156 c.p.c.*" (cfr. controricorso, p. 24), per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto sanata la notifica dell'avviso di accertamento, benché eseguita nei confronti di essa erede dell'ex socio accomandatario e liquidatore, anziché della società, per effetto della relativa impugnazione.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale la difesa della CARAMIELLO si duole (in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ.) della "*illegittimità della sentenza…per falsa applicazione dell'art. 28, comma 4, D.Lgs. 21/11/2014, n. 175 e dell'art. 2495 c.c., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2312, secondo comma, c.c. (richiamato dall'art. 2315 c.c.) e dell'art. 65 D.P.R. 29/09/1973, n. 600*", per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto valida la notifica ad essa contribuente, quale erede dell'ex socio accomandatario defunto, nonostante l'applicabilità, alla fattispecie,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'art. 28, comma 4, del D.Lgs.n. 175 del 2014 imponesse la notifica dell'atto impositivo alla società.

Va anteposta la trattazione congiunta delle due censure avanzate dalla parte ricorrente in via incidentale; esse sono suscettibili di esame unitario per identità delle questioni che investono. I motivi in parola vanno accolti poiché complessivamente fondati, il che implica l'assorbimento del ricorso proposto in via principale.

Emergono alcune circostanze salienti e incontroverse: *i.* la s.a.s. veniva cancellata nel 2015; *ii.* l'avviso di accertamento è stato emesso e notificato nel 2018; *iii*. al momento della notifica dell'atto impositivo era già avvenuta la morte del socio accomandatario e liquidatore p.t. della società di persone, Salvatore Caramiello.

La cancellazione dal registro delle imprese della società CARAMIELLO COSTRUZIONE GENERALI S.A.S. in data 17 marzo 2015 (cfr. sentenza impugnata, p. 11, penultimo cpv.) comportano, nel caso di specie, l'applicazione, rispetto alle pretese tributarie attivate nei confronti dell'ente, della disciplina dettata dall'art. 28, comma 4, del D.Lgs. n. 175 del 2014, norma che ha superato il vaglio di legittimità costituzionale (cfr. Corte cost., n. 142 del 2020) e alla cui stregua "*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'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*".

Nel caso che occupa, viene, dunque, in evidenza un differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione dell'ente, rilevante nei soli confronti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi. Detta dilazione opera "*su un piano sostanziale e non 'procedurale', in quanto non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

procedure di accertamento o di riscossione" (cfr. Cass., Sez. 5, 2.4.2015, n. 6743, in motivazione).

Questa Corte ha precisato condivisibilmente che "*In tema di cancellazione della società dal registro delle imprese, il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione, previsto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014 - disposizione di natura sostanziale, operante solo nei confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati, con riguardo a tributi o contributi - implica che il liquidatore conservi tutti i poteri di rappresentanza della società sul piano sostanziale e processuale, con la conseguenza che egli è legittimato non soltanto a ricevere le notificazioni degli atti impositivi, ma anche ad opporsi ad essi, conferendo mandato alle liti, mentre sono privi di legittimazione i soci, poiché gli effetti previsti dall'art. 2495, comma 2, c.c. sono posticipati anche ai fini dell'efficacia e validità degli atti del contenzioso*" (Cass., Sez. 5, 16.12.2022, n. 36892; nel medesimo senso v. Cass., Sez. 5, 27.6.2023, n. 18310).

Quanto precede postula che il soggetto indefettibilmente intestatario e destinatario della notifica degli atti impositivi, ove questa si collochi entro il segmento temporale del rammentato quinquennio, è e rimane la società. Quest'ultima in ambito fiscale, d'altronde, per *fictio* non si estingue, sopravvivendo finanche alla cancellazione dal Registro delle Imprese.

Nulla viene, peraltro, a modificarsi con riferimento alle regole processuali applicabili alla materia *de qua*, né, naturalmente, cambia alcunché in ordine alla legittimazione processuale attiva e passiva correlata al rapporto tributario dedotto in giudizio, alla capacità processuale rispetto all'atto impositivo che lo concerne né, in definitiva, in relazione all'attitudine soggettiva della società a restare destinataria della notifica dell'avviso di accertamento.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Veniva, dunque, in auge, nella specie, l'obbligo – invero disatteso – di notificazione dell'atto impositivo presso il domicilio fiscale dell'ente *ex* art. 60, comma 1, lett. c), del d.P.R. n. 600 del 1973.

Ciò non escludeva, tra l'altro, la possibilità, prevista dall'art. 145, comma 1, cod. proc. civ., così come modificato dalla l. n. 263 del 2005 (applicabile *ratione temporis* al caso di specie), di eseguire la notificazione alle persone giuridiche, in via alternativa a quella nella loro sede, direttamente alla persona fisica che le rappresenta (arg. da Cass., Sez. 5, 10.11.2020, n. 25137, Rv. 659556-01). Anche detta facoltà è stata trascurata dall'Amministrazione, che ha inteso rivolgersi sul piano della notifica agli eredi di colui, per morte, era fisiologicamente cessato dalla carica sociale ricoperta.

La morte del socio *ex* accomandatario e liquidatore di una s.a.s. non implicava, all'evidenza, nel caso che occupa, alcun automatismo traslativo in capo agli eredi della rappresentanza dell'ente societario, né alcuna loro capacità processuale a ricevere "in supplenza" gli atti indirizzati ad una società di persone ancora in vita; il decesso di Salvatore Caramiello poneva, piuttosto, in capo agli altri soci del medesimo, non la prerogativa di rivolgersi ai successori di chi aveva detenuto la carica sociale, bensì l'incombenza di procedere – quale passaggio obbligato – all'eventuale nomina di un nuovo liquidatore e rappresentante *pro tempore*.

Trova, d'altronde, applicazione, rispetto agli eredi del defunto amministratore-liquidatore, per la società di persone rientrante nel "tipo" s.a.s., la disciplina fissata dall'art. 2284 cod. civ. (cui rinvia l'art. 2135 cod. civ.), norma in forza della quale "*Salvo contraria disposizione del contratto sociale, in caso di morte di uno dei soci, gli altri devono liquidare la quota agli eredi, a meno che preferiscano sciogliere la società ovvero continuarla con gli eredi stessi e questi vi acconsentano*".

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In buona sostanza, il compendiato meccanismo di "postergazione" quinquennale comportava che il soggetto di riferimento ai fini della notifica dell'atto impositivo fosse inequivocabilmente e persistentemente la s.a.s.

La notifica dell'atto impositivo, pertanto, andava effettuata nei confronti di quest'ultima, la quale per la *fictio* connessa alla norma su richiamata era da intendersi ancora "in vita" nei confronti dell'erario, per quel che riguardava i rapporti fiscali.

L'Agenzia, di contro, ha ritenuto utile notificare all'erede dell'accomandatario Caramiello Salvatore l'atto impositivo, ancorché lo stesso riguardasse debiti sociali della s.a.s. e l'erede in parola rappresentasse all'evidenza – *rebus sic stantibus* – un interlocutore estraneo rispetto alla sfera giuridica dell'ente.

In definitiva, la notifica dell'avviso di accertamento in questione, siccome eseguita nei confronti degli eredi dell'ex socio accomandatario e liquidatore, si palesava certamente nulla. Detta notifica, in quanto incongruamente diretta ad una persona fisica – l'erede del liquidatore deceduto – sprovvista d'ogni capacità processuale riferibile all'atto impositivo non era idonea ad assolvere al proprio scopo, né a raggiungerlo a posteriori.

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, infatti, di eleggere a proprio contraddittore un soggetto privo – in dipendenza del semplice evento morte che aveva investito il socio accomandatario – di un addentellato di collegamento rispetto all'ente e ai suoi rapporti fiscali (e in genere patrimoniali), i quali si rivelavano per loro natura insuscettibili di transitare in via immediata nella sfera giuridica dell'erede del defunto liquidatore della s.a.s.

La morte di Salvatore Caramiello, in ultima analisi, non determinava il subitaneo subentro dei suoi eredi nella posizione che egli ricopriva all'interno dell'ente, tampoco li esponeva *ex abrupto* all'obbligo di rispondere dei debiti fiscali della società da costui rappresentata, non valendo a conferire loro un'estemporanea

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

capacità processuale con riferimento ad atti impositivi necessariamente riguardanti l'ente.

L'assenza di un nesso fra atto impositivo ed erede del socio accomandatario-liquidatore deceduto rivela un'inattitudine persistente e non emendabile della notifica dell'avviso di accertamento a raggiungere il proprio scopo.

Pertanto, va accolto il ricorso incidentale e dichiarato assorbito il ricorso principale. La sentenza d'appello va cassata e la causa decisa nel merito con l'accoglimento dell'originario ricorso del soggetto destinatario della notifica dell'avviso di accertamento.

La peculiarità delle questioni investite dai ricorsi suggerisce la compensazione integrale delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso incidentale; dichiara assorbito il ricorso principale; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso avverso l'avviso di accertamento, annullando l'atto impositivo; compensa le spese del giudizio.

Così deciso in Roma in data 13.06.2024.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale