# Ordinanza del 17/11/2020 n. 26109 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Accertamento - Accertamento con adesione - Impugnazione - Inammissibilità - Rimborso - Inammissibilità.

**Massima:**

In tema di imposte sui redditi, poiché avverso l'accertamento definito per adesione su istanza del contribuente è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto esse costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla ratio dell'istituto, deve ritenersi intangibile. L'atto di accertamento originario invece conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

Rilevato che

1. l'Agenzia delle entrate emise, nei confronti di Z. Immobiliare Srl (esercente l'attività di costruzione di edifici, estinta in data 20/03/2006), un avviso di accertamento IRES, IRAP, IVA, per il periodo d'imposta 2004, che venne notificato, in data 09/10/2008, all'ex liquidatore M. M., il quale, il 06/03/2009, definì tale accertamento delle imposte con adesione, mediante il versamento, in 12 rate, di euro 157.664,73. Dopo avere pagato le prime cinque rate (per complessivi euro 66.682,72), in data 19/11/2009, il contribuente presentò istanza di revoca e/o annullamento dell'accordo con il Fisco, adducendo il proprio difetto di legittimazione a prestare adesione, in quanto, da oltre tre anni, la società era estinta e cancellata dal registro delle imprese;

2. l'A.F. rigettò l'istanza e l'ex liquidatore della società impugnò il diniego innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Latina, la quale accolse il ricorso, con sentenza (n. 564/03/2010), che è stata confermata dalla C.T.R. del Lazio, la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, ha rigettato l'appello dell'ufficio;

3. la C.T.R. ha osservato che, ai sensi dell'art. 2495, cod. civ., la società si estingue con la cancellazione dal registro delle imprese, il che comporta, come afferma la giurisprudenza di legittimità, l'inefficacia dell'avviso di accertamento ed il difetto di legittimazione dell'ex liquidatore della società estinta, ormai privo di rappresentanza, a definire con adesione l'accertamento, in nome e per conto dell'ente collettivo, non più esistente;

4. l'Agenzia ha proposto ricorso, con tre motivi, per la cassazione di questa sentenza; la società (estinta), in persona dell'ex socio ed ex liquidatore M. e quest'ultimo, in proprio, hanno resistito con controricorso;

5. nelle more del giudizio di legittimità, è morto M. M.; con atto di costituzione datato 17/02/2020, si sono costituiti in giudizio, per la prosecuzione del processo, ai sensi dell'art. 302, cod. proc. civ., i suoi eredi legittimi R.M., I.M. e V.M., i quali hanno anche depositato una memoria datata 25/05/2020;

Considerato che

1. con il primo motivo del ricorso [«I Violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., dell'art. 36 D.P.R. 602/1973 e dell'art. 65 ultimo comma del D.P.R. n. 600/1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»], l'Agenzia censura la sentenza impugnata per non avere considerato che: (a) ai sensi dell'art. 2495, cod. civ., le obbligazioni della società estinta si trasferiscono ai soci; (b) può sussistere l'interesse dei creditori a proseguire il giudizio nei confronti dei soci, nonostante la limitazione della responsabilità, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzia; (c) il liquidatore è destinatario di specifica responsabilità, definita sia dall'art. 2495, cod. civ., sia dall'art. 36, d.P.R. n. 602/1973; (d) ai sensi dell'art. 65, d.P.R. n. 600/1973, in ragione dell'analogia tra la morte della persona fisica e l'estinzione della società, riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità, l'Amministrazione finanziaria può mantenere l'intestazione dell'avviso alla società estinta, notificandolo nell'ultima sede dell'ente collettivo;

l'Agenzia mette in risalto, inoltre, che la C.T.R. ha trascurato che M., in qualità di socio e liquidatore della società, era pienamente legittimato a definire con adesione gli addebiti fiscali riguardanti la società, che avevano diretta ripercussione nella sua sfera giuridica; infine, chiede che sia affermato il principio di diritto, per il quale è valido ed efficace l'accertamento con adesione da parte dell'ex socio e liquidatore di una società di capitali, cancellata dal registro delle imprese anteriormente all'emanazione dell'avviso di accertamento;

2. con il secondo motivo [«II In subordine: Violazione e falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»], l'Agenzia (in subordine) ascrive alla sentenza impugnata di avere trascurato che, per la giurisprudenza di legittimità (ex multis: Cass. sez. un. 12/03/2013, nn. 6070, 6071, 6072), qualora la società abbia continuato ad operare - e dunque ad esistere - dopo essere stata cancellata dal registro delle imprese, si configura un'ipotesi di cancellazione della cancellazione dell'ente medesimo. Nel caso in cui questa Corte di legittimità ritenga che il socio/liquidatore non sia addivenuto ad accertamento con adesione nel proprio interesse (in quanto successore e responsabile dei debiti sociali), allora - prosegue l'Agenzia - si deve concludere, come è ovvio, che la procedura sia stata posta in essere, dal liquidatore, «per

conto e nell'interesse» della società, il che è incompatibile con la volontà di estinzione e determina il venire meno degli effetti della cancellazione;

3. con il terzo motivo [«III Violazione dell'art. 2, comma 3 del D.Lgs n. 218/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.»], l'Agenzia si duole dell'errore di diritto della sentenza impugnata che ha tralasciato che l'accertamento, definito con adesione, non è soggetto ad impugnazione, onde l'opposizione al diniego di revoca/annullamento dell'adesione si traduce nell'impugnazione del citato accertamento, inammissibile, ai sensi dell'art. 2, comma 3, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218;

4. preliminarmente, con riferimento al ricorso proposto da Z. Immobiliare Srl, «nella persona dell'ex socio ed ex liquidatore sig. M.M.» (cfr. l'incipit del ricorso per cassazione), va dichiarato il difetto di capacità processuale della società - estinta prima dell'emissione e della notifica dell'atto impositivo - cui è correlato il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore (nonché ex socio), in adesione all'indirizzo di questa Sezione tributaria (Cass. 19/09/2019, n. 23365), secondo cui: «Nel processo tributario la cancellazione dal registro delle imprese, con estinzione della società prima della notifica dell'avviso di accertamento e dell'instaurazione del giudizio, determina il difetto della sua capacità processuale e il difetto di legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore, sicché non sussistendo possibilità di prosecuzione dell'azione, la sentenza impugnata con ricorso per cassazione deve essere annullata senza rinvio ex art. 382, cod. proc. civ., venendo in rilievo un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre, sin dal primo grado, ad una pronuncia declinatoria di rito.»;

l'esame dei motivi del ricorso, quindi, è riferito, esclusivamente, alla posizione di M. M., o meglio dei suoi eredi legittimi, poiché il de allus aveva impugnato, anche in proprio (e non soltanto in nome e per conto della società estinta), il diniego di revoca dell'accertamento con adesione;

5. il primo e il terzo motivo, da esaminare congiuntamente per connessione, sono fondati, con conseguente assorbimento del secondo;

5.1. innanzitutto, non è condivisibile l'eccezione d'inammissibilità dei due motivi di ricorso, sollevata dalla difesa del contribuente, in ragione del fatto che all'Agenzia sarebbe preclusa la facoltà di fare valere, in questa sede, la non impugnabilità dell'accertamento con adesione, trattandosi di una questione rinunciata, ai sensi dell'art. 56, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto, dopo essere stata esaminata e disattesa dal giudice di primo grado, la relativa doglianza non è stata specificamente riproposta nel giudizio d'appello;

si rileva, al riguardo, che dalla lettura della sentenza d'appello si evince univocamente che, in capo all'A.F., vi era un intento impugnatorio dell'intera pronuncia di primo grado, compresa, quindi, la ratio decidendi che ha riconosciuto il diritto del contribuente ad opporsi al diniego di revoca dell'accertamento con adesione;

5.2. venendo adesso all'esame dei due motivi d'impugnazione, la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 23365/2019, cit.) ha avuto modo di precisare che: «Per questa Corte, a sezioni unite, dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non

corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali [›] (Cass. sez. un., 6070/2013; anche Cass., sez. un., 4060/2010).»;

come corollario di questo principio di diritto - che il Collegio condivide - si può enunciare quello (invocato dalla difesa erariale) per cui è valido ed efficace l'accertamento con adesione da parte dell'ex socio e liquidatore di una società di capitali, già estinta e cancellata dal registro delle imprese in epoca anteriore all'emanazione dell'atto impositivo; è altrettanto vero, inoltre, che, ai sensi dell'art. 2, comma 3, d.lgs. n. 218/1997, l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, il che è stato, di recente, precisato anche da questa Corte (Cass. 31/07/2019, n. 20577), che così si è espressa: «In materia tributaria, la definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente ai sensi del d.lgs. n. 218 del 1997 determina la intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, sicché risulta normativamente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato.»;

affrontando una questione analoga al thema decidendum di questa controversia, una precedente pronuncia di legittimità (Cass. 25/05/2018, n. 13129) aveva stabilito che: «In tema di imposte sui redditi, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto esse costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla "ratio" dell'istituto, deve ritenersi intangibile.» (in senso conforme a questa decisione, che riguarda l'ICI, con riferimento alle imposte dirette e all'IVA, cfr.: Cass. nn. 20732/2010, 18962/2005, 29587/2011, 5744/2018);

5.3. nella fattispecie, la Commissione regionale, discostandosi dalle coordinate giuridiche stabilite dalla giurisprudenza di questa Corte, ha affermato, errando, che l'avviso di accertamento nei confronti della società estinta è inefficace e, ancora, che il liquidatore della società estinta non è legittimato a definire l'accertamento con adesione, senza considerare che invece quest'ultimo ha un'autonoma legittimazione a definire l'accertamento delle imposte con l'Amministrazione finanziaria;

5.4. traendo le fila del discorso, si possono dunque enunciare i seguenti principi di diritto: «(a) è valido ed efficace l'accertamento con adesione da parte dell'ex socio e liquidatore di una società di capitali, già estinta e cancellata dal registro delle imprese in epoca anteriore all'emanazione dell'atto impositivo; (b) in materia tributaria, la definizione dell'accertamento con adesione su istanza del contribuente, ai sensi del d.lgs. n. 218/1997, determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, sicché risulta normativamente esclusa per il contribuente la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco,

sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato; (c) in tema di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto esse costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità della ratio dell'istituto, deve ritenersi intangibile»;

6. alla stregua dei precedenti princìpi, accolti il primo e il terzo motivo del ricorso ed assorbito il secondo, la sentenza è cassata; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., mediante il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente;

7. la relativa novità dell'insieme dei profili giuridici esaminati giustifica la compensazione, tra le parti, delle spese processuali dei due gradi di merito; quelle del giudizio di legittimità, invece, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza;

P.Q.M.

dichiara il difetto di capacità processuale di Z. Immobiliare Srl; accoglie il primo e il terzo motivo del ricorso, dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto, in proprio, da M. M.; compensa, tra le parti, le spese processuali dei gradi di merito e condanna i contribuenti, in solido, a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.600,00, a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza