

Nulla la notifica dell'avviso di accertamento agli eredi dell'ex socio accomandatario e liquidatore della s.a.s. cancellata dal registro imprese

di Virginie Lopes, Avvocato

Master di specializzazione

Processo penale, efficienza e garanzie

Scopri di più

[Cassazione civile, Sez. V tributaria, 2 agosto 2024, n. 21905](#)

Parole chiave: Società in accomandita semplice – Avviso di accertamento – Notifica all'erede dell'ex socio accomandatario e liquidatore in luogo della notifica alla società in accomandita semplice – Validità – Esclusione – Nullità

Massima: *“La notifica dell'avviso di accertamento eseguita nei confronti degli eredi dell'ex socio accomandatario e liquidatore di una s.a.s., cancellata dal registro delle imprese, è nulla, in quanto il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione, previsto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, comporta che il liquidatore conserva tutti i poteri di rappresentanza della società sul piano sostanziale e processuale, con la conseguenza che egli è legittimato a ricevere le notificazioni degli atti impositivi, per cui la morte del socio ex accomandatario e liquidatore di una s.a.s. non implica 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 a seguito di detto differimento, che, quindi, rimane destinataria della notifica degli atti impositivi, da eseguirsi presso il suo domicilio fiscale ex art. 60, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 600 del 1973 o, in alternativa, direttamente alla persona fisica che la rappresenta, ai sensi dell'art. 145 c.p.c.”*

Disposizioni applicate: art. 28, comma 4, D. Lgs. 21/11/2014, n. 175, art. 78 c.p.c., art. 8 D.P.R. 22/07/1998, n. 322, art. 57, commi 1 e 2, D.P.R. 26/10/1972, n. 633, art. 156 c.p.c., art. 60, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 145 c.p.c., art. 2284 c.c..

La vicenda trae origine dalla notifica dell'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 di una S.A.S. effettuata dall'agenzia delle entrate all'erede dell'ex socio accomandatario nonché liquidatore di tale S.A.S..

L'erede ha impugnato il suddetto provvedimento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale competente, la quale ha dichiarato il ricorso inammissibile. Avverso tale decisione avevano proposto appello sia l'erede, sia l'Agenzia delle Entrate e la Corte di Giustizia Tributaria territorialmente competente aveva accolto il gravame del contribuente ritenendo che l'avviso di accertamento risultava viziato in punto di motivazione, in quanto **(i)** 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 e che non erano stati allegati/riprodotti nell'avviso di accertamento per consentire all'erede di effettuare le necessarie operazioni di verifica e , *“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) e **(ii)** carente di una copia dei diversi processi verbali relativi alla verifica svolta nei confronti terzo.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione avverso la suddetta decisione e l'erede si è costituito, con controricorso contenente ricorso incidentale condizionato.

La Corte di cassazione ha accolto il ricorso incidentale dell'erede, cassando la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accogliendo l'originario ricorso avverso l'avviso di accertamento, annullando pertanto l'avviso di accertamento.

Innanzitutto, l'erede ha lamentato che la notifica dell'avviso di accertamento eseguita nei suoi confronti avrebbe dovuta essere fatta nei confronti della società, a norma 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. e dell'art. 28, comma 4, D. Lgs. 21/11/2014, n. 175 e dell'art. 2495 c.c., 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.

Gli ermellini hanno pertanto ripercorso le vicende inerenti alla S.A.S. rilevando come la stessa fosse stata cancellata nel 2015, che l'avviso di accertamento era stato emesso e notificato nel 2018 e, infine, che, al momento della notifica del medesimo, era già avvenuto il decesso del socio accomandatario e liquidatore p.t. della S.A.S..

La suprema corte ha ricordato che, dalla cancellazione dal registro delle imprese della S.A.S., deriva l'applicazione, rispetto alle pretese tributarie oggetto dell'avviso di accertamento, della disciplina dettata dall'art. 28, comma 4, del D. Lgs. n. 175 del 2014, norma 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 di specie, opera pertanto il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della S.A.S. 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.

Rifacendosi ai precedenti Cass., Sez. 5, 16.12.2022, n. 36892 e Cass., Sez. 5, 27.6.2023, n. 18310, la Corte ha sottolineato che il differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione 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, mentre sono privi di legittimazione i soci.

La Corte ha pertanto concluso 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.

La Corte ha poi evidenziato che la morte del socio ex accomandatario e liquidatore di una S.A.S. non implica, nel caso di specie, 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, evidenziando che – tutt'al più – poteva sussistere in capo agli altri soci l'incombenza di nominare un nuovo liquidatore e rappresentante pro tempore.

La Corte ha infine rammentato che trova applicazione, rispetto agli eredi del defunto amministratore-liquidatore, per la S.A.S., l'art. 2284 c.c. (secondo cui "*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*").

Per tutto quanto premesso, la Corte ha accolto l'appello incidentale, cassando la decisione impugnata e annullando l'avviso di accertamento.

Master di specializzazione

Processo penale, efficienza e garanzie

Scopri di più