



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Francesco Federici

Filippo D'Aquino

Roberto Succio

Andrea Antonio Salemme

Annachiara Massafra

Presidente -

Consigliere rel. - R.G.N. 4336/2022

Consigliere -

Consigliere - CC - 09/06/2023

Consigliere -

Oggetto: tributi -  
trasformazione eterogenea  
- efficacia nei confronti  
dei terzi - decorrenza

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 4336/2022 R.G. proposto da:

(C.F.

(C.F.

rappresentati e difesi dall'Avv.

- *ricorrenti* -

*contro*

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363391001), in persona del  
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura



Generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 5615/07/21, depositata in data 6 luglio 2021

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 giugno 2023 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

#### RILEVATO CHE

1. I contribuenti \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ in qualità di titolari della comunione dell'azienda già di titolarità della società \_\_\_\_\_ S.r.l., società successivamente trasformata in comunione di azienda a termini dell'art. 2500-*septies* cod. civ., hanno impugnato un avviso di accertamento per IRES, IRAP e IVA del periodo di imposta 2012, oltre sanzioni (come risulta dalla sentenza impugnata), conseguente all'accertamento di un maggior reddito di impresa in esito a PVC per effetto del disconoscimento di costi per operazioni oggettivamente inesistenti. I ricorrenti hanno dedotto, per quanto qui rileva, che l'avviso era stato notificato all'amministratore della società \_\_\_\_\_ S.r.l., Maria Montella, laddove a tale data l'amministratore doveva ritenersi decaduto dalla carica per essersi la società già trasformata in comunione di azienda.

2. La CTP di Napoli ha accolto il ricorso, rilevando che la delibera di trasformazione della società contribuente - intervenuta con delibera dell'assemblea straordinaria in data 16 marzo 2018 - era stata pubblicata in data 2 maggio 2018, per cui alla data della notificazione dell'atto impugnato, notificazione intervenuta dopo il sessantesimo giorno successivo alla suddetta pubblicazione, il legale rappresentante della società contribuente doveva ritenersi decaduto dalla carica.

3. La CTR della Campania, con sentenza in data 6 luglio 2021, ha accolto l'appello dell'Ufficio. Ha ritenuto il giudice di appello che nella



specie non rileva il sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione della delibera di trasformazione della società di capitali nel Registro delle Imprese (2 luglio 2018), bensì la data di cancellazione della società trasformata dal Registro delle Imprese, cancellazione intervenuta in data 10 ottobre 2018, per cui la notificazione alla legale rappresentante della società di capitali, intervenuta in data 6 luglio 2018, doveva ritenersi validamente eseguita, con conseguente inammissibilità per tardività del ricorso proposto dai contribuenti.

4. Propongono ricorso per cassazione i contribuenti, affidato a un solo motivo e ulteriormente illustrato da memoria; resiste con controricorso l'Ufficio.

#### CONSIDERATO CHE

1. Con un unico e pluriarticolato motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 2448, 2500, 2500-*septies* e 2500-*novies* cod. civ., oltre che dell'art. 21 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4 cod. civ., nullità della sentenza per travisamento della prova e conseguente violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto tardivo il ricorso dei contribuenti. Osservano i ricorrenti che la sentenza impugnata ha ritenuto valida la notificazione avvenuta nei confronti dell'allora legale rappresentante, in costanza dell'intervenuta trasformazione eterogenea della società S.r.l. in comunione di azienda e avrebbe fatto erroneamente decorrere gli effetti della suddetta trasformazione societaria dalla cancellazione della società dal Registro delle imprese (10 ottobre 2018) anziché dal sessantesimo giorno successivo alla iscrizione della deliberazione di trasformazione della società (2 maggio 2018). Deducono, in particolare, i ricorrenti che la delibera di trasformazione prevedeva l'estinzione della società e la decadenza delle cariche sociali, con effetti nei confronti dei terzi dal



momento del decorso del termine di sessanta giorni dalla iscrizione della deliberazione nel Registro delle Imprese. Osservano, inoltre, i ricorrenti che l'iscrizione di tale delibera costituirebbe l'ultimo degli adempimenti pubblicitari ai fini della opponibilità ai terzi della trasformazione eterogenea a termini dell'art. 2500-*nonies* cod. civ. Deducono, pertanto, i ricorrenti che alla data del sessantesimo giorno dall'iscrizione della delibera di trasformazione nel Registro delle Imprese - 2 luglio 2018, data precedente l'intervenuta notificazione dell'atto impugnato alla legale rappresentante della società trasformata - la notifica era stata eseguita a soggetto decaduto dalla carica e, pertanto, invalida. Quanto alla dedotta decadenza delle cariche sociali, i ricorrenti osservano che la trasformazione eterogenea in comunione di azienda modifica il regime di *governance* e di responsabilità patrimoniale, comportando la traslazione dei rapporti dalla originaria società ai titolari della comunione.

2. Va rigettata la preliminare eccezione di inammissibilità del ricorso (su conforme deduzione dei ricorrenti in memoria), essendo le censure proposte con l'unico motivo di ricorso incentrate su distinti e autonomi profili di nullità della sentenza per travisamento della prova, nonché per violazione di legge in relazione alla legittimazione degli organi sociali in caso di trasformazione eterogenea. Analogamente, non si verte in tema di revisione dell'accertamento in fatto compiuto dal giudice di appello, bensì in tema di corretta applicazione della disciplina che regola gli effetti nei confronti dei terzi della trasformazione eterogenea di società di capitali.

3. Il ricorso pone la questione di quale sia l'evento al quale agganciare il momento (data di *cut off*), a partire dal quale devono ritenersi, nei confronti dei terzi, decaduti gli organi di *governance* di una società di capitali che abbia subito una trasformazione eterogenea in comunione di azienda, ossia se debba aversi riguardo alla iscrizione



della delibera di trasformazione della società, ovvero alla sua successiva cancellazione dal Registro delle Imprese.

4. La trasformazione eterogenea è espressamente ricompresa tra i casi di trasformazione societaria (art. 2498 cod. civ.), quale fenomeno meramente evolutivo e non estintivo dell'organizzazione societaria preesistente, la quale organizzazione «*sopravvive alla vicenda modificativa, senza soluzione di continuità e senza perdere la sua identità soggettiva*» (Cass., Sez. U., 30 luglio 2021, n. 21970). Il legislatore ha previsto una trasformazione eterogenea nella sostanza regressiva, ossia da società di capitali (anche) in enti collettivi non societari (art. 2500-*septies* cod. civ.), nonché una trasformazione di questi enti in società di capitali (art. 2500-*opties* cod. civ.). Nel primo caso, la disposizione normativa contempla espressamente – come accaduto nel caso di specie – la trasformazione della società di capitali in comunione di azienda (art. 2500-*septies* cod. civ.), dove l'ente in cui si trasforma la società di capitali non è munito di soggettività giuridica e, comunque, è privo di un centro di imputazione di diritti.

5. Questa particolare trasformazione eterogenea assume connotazione speciale rispetto alla trasformazione delle società di capitali. Il legislatore opera all'art. 2500-*septies*, secondo comma, cod. civ. un rinvio recettizio all'art. 2500-*sexies* cod. civ. (in tema di trasformazione di società di capitali e, in particolare, di trasformazione regressiva); questo rinvio viene operato «*in quanto compatibile*», per cui alla trasformazione eterogenea si applicano le disposizioni della trasformazione di società di capitali (e, in particolare, le norme della trasformazione regressiva), ma solo ove si tratti di norme compatibili e solo ove tali norme non risultino derogate dalle disposizioni successive.

6. Tra queste disposizioni derogatorie vi è, in particolare, la disciplina relativa all'efficacia della trasformazione eterogenea nei



confronti di terzi. In questo caso il legislatore ha imposto una tutela rafforzata in favore dei creditori, secondo la quale norma – salvo il consenso dei creditori o il pagamento dei creditori che non hanno dato il loro consenso - *«in deroga a quanto disposto dal terzo comma dell'articolo 2500, la trasformazione eterogenea ha effetto dopo sessanta giorni dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dallo stesso articolo»* (art. 2500-*nonies*, primo comma, cod. civ.). Come correttamente osservato dal controricorrente, *«la prevista posticipazione del perfezionamento della trasformazione eterogenea trova la sua ragione nel fatto che in tale ipotesi si assiste ad un passaggio (potenzialmente lesivo rispetto ai soci/creditori) da una società lucrativa»* a un ente collettivo non societario, che può anche prescindere dall'esercizio di attività di impresa (comunione di azienda). L'effetto della trasformazione non è, pertanto, immediato (come avviene in generale per la trasformazione, dall'ultimo degli adempimenti pubblicitari: art. 2500, secondo comma, cod. civ.), bensì avviene dopo il decorso del termine di sessanta giorni dall'effettuazione dell'*«ultimo degli adempimenti pubblicitari»* (art. 2500-*nonies*, primo comma, cod. civ.).

7. La disciplina normativa – pur non prevedendo espressamente (diversamente rispetto a fusione e scissione di società) l'iscrizione né dell'opposizione dei creditori, né dell'atto conclusivo del procedimento di trasformazione – si limita a posticipare (come efficacemente deduce il controricorrente) il termine di cui all'art. 2500, secondo comma, cod. civ. (*«ultimo degli adempimenti pubblicitari previsti dallo stesso articolo»*). Tra questi adempimenti vi sono quelli pubblicitari richiesti *«per la cessazione dell'ente che effettua la trasformazione»*. Al di là dell'infelice riferimento al concetto di *«cessazione»*, distonico rispetto alla connotazione evolutiva della trasformazione di cui all'art. 2498 cod. civ., il riferimento corre – oltre agli adempimenti pubblicitari del



soggetto trasformando (la comunione di azienda) – anche gli adempimenti pubblicitari che connotano la trasformazione dell'ente originario trasformato e, quindi, della originaria società di capitali.

8. L'evento finale della trasformazione eterogenea (*«ultimo degli adempimenti pubblicitari»*) non può essere la delibera dell'assemblea straordinaria che ha deliberato la trasformazione, costituente atto di avvio del procedimento, bensì la cancellazione dal Registro delle Imprese, evento che dà contezza non tanto dell'estinzione dell'ente trasformando, quanto della sua evoluzione in un diverso ente collettivo non societario (trasformato), essendo questo l'evento che dà pubblicità a una vicenda evolutivo-modificativa del medesimo soggetto (Cass., Sez. U., n. 21970/2021, cit.). Per cui occorre attendere, ai fini dell'efficacia della trasformazione eterogenea, il termine di sessanta giorni dalla iscrizione presso il Registro delle Imprese della intervenuta cancellazione della società trasformanda.

9. Tale principio è, peraltro, stato già affermato da questa Corte, ove osserva che *«l'atipica trasformazione in parola è preceduta dallo scioglimento della società e dalla liquidazione della stessa, concludentesi con l'assegnazione del patrimonio sociale residuo al socio superstite ai fini della successiva estinzione della società stessa (Sez. 5, n. 3670/2007). Principio indubbiamente valido anche alla luce della riforma del diritto societario, posto che [...] l'art. 2498 c.c., riserva la disciplina della trasformazione a quella di un "ente" in altro "ente" (nella eterogenea da società in consorzi, società consortili, comunioni d'azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni e viceversa: artt. 2500-septies e 2500-octies)»*. Parimenti, si è affermato che la trasformazione eterogenea di società di capitali in comunione di azienda con cancellazione della società trasformata non preclude la dichiarazione di fallimento della società trasformata ex art. 10 l. fall.



entro un anno dall'avvenuta cancellazione della società trasformata (da ultimo Cass., Sez. I, 28 marzo 2023, n. 8680).

10. Da tali elementi deve ritenersi che l'ultimo degli adempimenti pubblicitari cui agganciare l'efficacia nei confronti dei terzi della trasformazione eterogenea è l'iscrizione nel Registro delle imprese della cancellazione della società trasformanda, evento dal quale decorre il termine di cui all'art. 2500-*nonies* cod. civ. Prima di tale momento, la trasformazione resta un fatto puramente interno che non produce alcun effetto nei confronti dei terzi, per i quali, sebbene sia stata iscritta la delibera di trasformazione (atto iniziale del procedimento di trasformazione), la società deve ritenersi ancora pienamente esistente quale centro di imputazione e di legittimazione dei rapporti giuridici e non può considerarsi venuta meno la sua *governance*.

11. Nella specie, il processo di trasformazione eterogenea della S.r.l. in comunione d'azienda è iniziato con l'iscrizione della delibera assembleare di trasformazione nel registro delle imprese, iscritta in data 2 maggio 2018 e si è concluso in data 10 ottobre 2018, ultimo degli adempimenti pubblicitari, con l'iscrizione della cancellazione della società dal registro delle imprese con l'indicazione del motivo della cancellazione, ovvero con la trasformazione in comunione di azienda senza opposizione dei creditori. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che all'atto della notificazione dell'avviso di accertamento il legale rappresentante della società non fosse decaduto dalla carica, deve ritenersi conforme a diritto, pur correggendosi la motivazione a termini dell'art. 384, quarto comma, cod. proc. civ., dovendosi ritenere che il momento di definitiva decadenza dalla *governance* è differito di sessanta giorni dalla cancellazione della società trasformata a termini dell'art. 2500-*nonies*, primo comma, cod. civ.



12. Il ricorso va, pertanto, rigettato, con spese regolate dalla soccombenza e liquidate come da dispositivo, oltre al raddoppio del contributo unificato.

**P. Q. M.**

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali in favore del controricorrente, che liquida in complessivi € 7.500,00, oltre spese prenotate a debito; dà atto che sussistono i presupposti processuali, a carico di parte ricorrente, ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. 24 dicembre 2012, n. 228, per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, in data 9 giugno 2023

Il Presidente

*Francesco Federici*

