



Composta da:

Presidente

Consigliere

Consigliere

Salvatore Leuzzi

Consigliere Rel.

Pierpaolo Gori

Consigliere

Oggetto:

IVA

Ud.11/02/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 743/2022 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato.
-ricorrente-

contro

_____ rappresentato e difeso dall'avvocato _____
-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 3183/2021 depositata il 23/06/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 11/02/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

La presente controversia origina dall'avviso di accertamento n. [REDACTED] relativo all'anno d'imposta 2010, con cui l'Agenzia delle



Entrate rettificava la detrazione IVA operata dalla [REDACTED] s.r.l., ritenendo utilizzate fatture soggettivamente inesistenti emesse da [REDACTED] s.r.l. e [REDACTED] s.r.l., società qualificate dalla Guardia di Finanza come *missing traders* nell'ambito di una più ampia frode c.d. "carosello". Dagli atti di causa risulta che la contestazione si inseriva in una verifica pluriennale (anni 2008–2011) e che le società emittenti venivano ritenute "cartiere/missing traders", inserite tra un cedente intracomunitario e il cessionario nazionale, secondo la ricostruzione tipica della frode carosello.

L'atto impositivo traeva fondamento dal processo verbale di constatazione del 17 settembre 2015, relativo agli anni dal 2008 al 2011, che a sua volta seguiva un precedente PVC riferito agli anni 2007–2008. L'indagine aveva ricondotto le operazioni contestate ad un medesimo sodalizio di società formalmente operative ma prive di reale struttura imprenditoriale.

Il contribuente, sig. [REDACTED] in proprio e quale liquidatore della società estinta, impugnava l'avviso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, deducendo: la prescrizione del potere di accertamento; la carenza di motivazione dell'atto, fondato su un acritico recepimento del PVC; l'inconsapevole partecipazione a qualsiasi schema fraudolento, atteso che gli acquisti erano stati effettuati tramite canali tipici del commercio elettronico B2B, regolarmente pagati con mezzi tracciabili e a prezzi conformi o superiori ai valori di mercato, come dimostrato mediante copiosa documentazione e perizia giurata già valorizzate nei procedimenti penali archiviati.

La CTP di Roma, con sentenza n. 21094/17/2017, accoglieva il ricorso, sottolineando come il procedimento penale (n. 15/45115) fosse stato definitivamente archiviato per assenza dell'elemento psicologico e come non emergessero elementi idonei a provare un ruolo consapevole del contribuente nella frode.



L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sostenendo che la sentenza di primo grado aveva illegittimamente fatto propria la decisione penale, senza valutare gli elementi indiziari risultanti dal PVC e senza considerare la ripartizione dell'onere probatorio in materia di operazioni soggettivamente inesistenti. Il contribuente si costituiva chiedendo il rigetto dell'appello e proponeva appello incidentale sulla statuizione relativa alle spese. La CTR del Lazio, con sentenza n. 3183/17/2021, depositata il 23 giugno 2021, respingeva l'appello dell'Ufficio, ritenendo dirimente la circostanza che gli acquisti fossero stati effettuati a prezzi pari o superiori a quelli di mercato, escludendo così la conoscibilità in concreto della frode. Avverso la decisione di secondo grado l'Agenzia propone ricorso per cassazione articolato in due motivi di impugnazione. Il ██████ resiste con controricorso, depositando successiva memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso, l'Agenzia delle Entrate denuncia la nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 c.p.c., per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 132 c.p.c., assumendo che la decisione impugnata sarebbe affetta da motivazione meramente apparente. La CTR avrebbe, secondo l'Ufficio, aderito in modo acritico alla prospettazione del contribuente, omettendo di illustrare l'iter logico-giuridico seguito, di considerare le censure formulate dall'Amministrazione e di confrontarsi con gli elementi indiziari richiamati nel PVC e nell'avviso di accertamento.

Con il **secondo motivo** di ricorso, l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 e 21, comma 7, DPR 633/1972, nonché degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c. e degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360, n. 3 c.p.c. Sostiene che la CTR avrebbe attribuito rilievo esclusivo alla circostanza del "prezzo di mercato", senza valutare



unitariamente i molteplici indizi gravi, precisi e concordanti raccolti dall'Amministrazione e idonei, a suo avviso, a dimostrare la conoscibilità della frode da parte del cessionario; e che, così facendo, il giudice d'appello avrebbe sostanzialmente invertito l'onere della prova, non riconoscendo l'efficacia presuntiva degli elementi raccolti dalla Guardia di Finanza.

In via preliminare va rilevato che il ricorso per cassazione proposto dall'Agenzia delle entrate è inammissibile.

Occorre premettere, invero, che la disciplina dettata dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014 introduce una peculiare *fictio iuris* di sopravvivenza della società cancellata dal registro delle imprese, la quale mantiene – ai soli fini degli atti di liquidazione, accertamento, riscossione e contenzioso tributario – una soggettività e capacità processuale limitata e temporalmente circoscritta. La giurisprudenza di questa Corte ha chiarito che tale disposizione, lungi dal costituire una mera facilitazione delle notificazioni, opera quale vera e propria *prorogatio ex lege* dei poteri rappresentativi dell'ente estinto, demandati al liquidatore (Cass. 2 aprile 2015, n. 6743), il quale è legittimato non solo a ricevere gli atti, ma anche a proporre ricorsi, opporsi e conferire mandato alle liti, come espressamente riconosciuto anche da successivi arresti (Cass. 31 maggio 2022, n. 17492; Cass. 3 giugno 2021, n. 15320).

Tale cornice ermeneutica va calata nella vicenda concreta, dai cui atti risulta che [REDACTED] s.r.l. è stata cancellata dal registro delle imprese il 24 luglio 2015. Non essendo indicata una data anteriore di presentazione della domanda di cancellazione, e non emergendo atti che attestino un diverso *dies a quo*, deve ritenersi che il quinquennio decorra da tale data. La circostanza della cancellazione in data 24 luglio 2015 è espressamente richiamata sia nel controricorso sia nel ricorso per cassazione dell'Agenzia, che dà atto della consegna del PVC



del 17.9.2015 al sig. ■■■■ quale ultimo rappresentante e della cessazione della società.

Ne consegue che il termine quinquennale di sopravvivenza fiscale previsto dall'art. 28, comma 4, si è compiuto il 24 luglio 2020. Entro questo arco temporale la società, pur estinta agli altri fini, continuava a essere considerata esistente nei soli confronti dell'Amministrazione finanziaria, con conservazione, in capo al liquidatore, di tutti i poteri rappresentativi necessari per assicurare la validità e l'efficacia degli atti del contenzioso tributario (Cass. 2 aprile 2015, n. 6743).

La natura eccezionale e derogatoria della disposizione comporta, tuttavia, che la *fictio* sia di interpretazione stretta. Come osservato da questa Corte (Cass. 21 febbraio 2020, n. 4536; Cass. 4 novembre 2021, n. 31846; Cass. 25 luglio 2024, n. 20692), e come significativamente ribadito dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. U, 3625/2025), al decorso del quinquennio la finzione legale cessa automaticamente i suoi effetti e riprende pienamente vigore la disciplina generale dell'art. 2495 c.c. La società è, dunque, definitivamente estinta anche agli effetti tributari e l'ex liquidatore perde ogni potere di rappresentanza, non potendo più essere considerato soggetto legittimato a ricevere notificazioni di atti impositivi o processuali, né a costituirsi per la società.

Contestualmente, si consolida il fenomeno successorio già delineato da questa Corte: le obbligazioni sociali non si estinguono, ma si trasferiscono ai soci, responsabili nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione ovvero illimitatamente, secondo la natura della responsabilità pregressa (principio espresso in Cass., Sez. U, 3625/2025). Coerentemente, la giurisprudenza ha più volte precisato che, durante il quinquennio, l'unico soggetto legittimato a rappresentare la società è il liquidatore (Cass. 24 luglio 2023, n. 22070; Cass. 27 giugno 2023, n. 18310; Cass. 16 dicembre 2022, n. 36892; Cass. 21905/2024), mentre dopo la sua scadenza tale legittimazione non sopravvive. Si tratta di un corollario



pienamente coerente con il principio, espresso da questa Corte, secondo cui la mera ricezione fisica di un atto intestato alla società da parte di una persona fisica — ivi compreso il soggetto che l'Amministrazione assuma come rappresentante — non vale, di per sé, a radicare una sua legittimazione *ad causam* in proprio, neppure per contestare la qualità rappresentativa attribuitagli (Cass. n. 12864/2025).

Nel caso in esame, come risulta dalla "relazione di notifica a mezzo PEC" e dai rapporti di accettazione e consegna, allegati al ricorso, l'Agenzia delle Entrate ha notificato il proprio ricorso per cassazione il 31 dicembre 2021 all'indirizzo PEC dell'avvocato [REDACTED] nominato nei gradi di merito, il quale ha ricevuto la consegna dell'atto senza dichiarare l'evento estintivo conseguente al decorso del quinquennio previsto dall'art. 28, comma 3, cit. Deve, tuttavia, ritenersi che detta notifica non fosse idonea ad instaurare il giudizio di legittimità, non potendo trovare applicazione il principio della ultrattività del mandato *ad litem*, che legittima il procuratore costituito della parte estinta a ricevere validamente la notifica della sentenza o della impugnazione, alla stregua dell'insegnamento delle Sezioni Unite di questa Corte (n. 15295 del 2014 e n. 29812 del 2024).

Al riguardo va ribadito il recente orientamento di questa Corte, secondo il quale, *"In tema di giudizio tributario, va dichiarata l'inammissibilità del ricorso per cassazione notificato dall'Agenzia delle entrate e/o dall'ADER al difensore dell'ex liquidatore e ultimo legale rappresentante della società estinta dopo la scadenza del termine di differimento quinquennale, previsto dall'art. 28, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2014, non essendo applicabile in tal caso il principio di ultrattività del mandato ad litem, che legittima il procuratore costituito della parte estinta a ricevere validamente la notifica della sentenza o della impugnazione, stante la temporanea artificiosità della permanenza in vita della società che non esiste più ad ogni altro effetto."* (Cass. n. 10393 del 2026).



Alla data del 31 dicembre 2021 (oltre un anno dalla scadenza del quinquennio, compiutosi – come detto – il 24 luglio 2020), quindi, la *fiction iuris* aveva ormai cessato ogni effetto e la società risultava definitivamente estinta anche nei confronti dell'Erario. Ne deriva che l'ex liquidatore era privo di qualsivoglia potere rappresentativo e non poteva più essere qualificato quale legittimato passivo della notifica, che avrebbe dovuto invece essere indirizzata ai soci, unici successori, ex art. 2495 c.c., del rapporto tributario residuo. La soluzione si pone, del resto, nel solco dei principi più generali appena sopra richiamati, secondo cui la perdita della capacità processuale dell'ente estinto è evenienza insuscettibile di deroghe oltre l'ambito temporale stabilito dal legislatore; ed è, simmetricamente, coerente con l'affermazione per cui il mero destinatario fisico di un atto intestato alla società non può, *uti singulus*, impugnarlo (Cass. n. 12864/2025).

L'atto notificato all'ex liquidatore oltre il quinquennio risulta pertanto indirizzato a un soggetto ormai privo di capacità processuale e deve essere ritenuto inidoneo a instaurare il contraddittorio, con conseguente inammissibilità del ricorso per difetto di valida notifica, non potendosi far valere il principio di ultrattività del mandato alle liti. Tale conclusione è coerente con la natura strettamente temporanea dell'eccezione introdotta dall'art. 28, comma 4, e con la logica della giurisprudenza di legittimità sopra richiamata, posto che il differimento quinquennale degli effetti della cancellazione non costituisce un evento interruttivo vero e proprio, ma una mera finzione, essendosi il reale evento interruttivo consumato con la pregressa cancellazione, a conoscenza di entrambe le parti, per cui non è necessaria la dichiarazione del difensore, essendo rilevabile dagli atti.

Nonostante la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, va disposta l'integrale compensazione tra le parti delle spese del giudizio di legittimità, stante la novità delle questioni trattate.



P.Q.M.

Dichiara il ricorso inammissibile e compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 11/02/2026.

La Presidente

Tania Hmeljak

