



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per la TOSCANA Sezione 06, riunita in udienza il 19/01/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

PAPPALARDO FRANCESCO, Presidente

DI MAIO ANTONINO MARIA, Relatore

MARINAI GIANMARCO, Giudice

in data 19/01/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 964/2020 depositato il 10/06/2020

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Lucca - Via Di Sottomonte N.3-Loc. Guamo 55060 Capannori LU

elettivamente domiciliato presso dp.lucca@pce.agenziaentrate.it

contro

[REDACTED] Srl In Liquidazione - 01443950462

Difeso da

Matteo Busico - BSCMTT73B10F839I

ed elettivamente domiciliato presso mbusico@legalmail.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 724/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale LUCCA sez. 3 e pubblicata il 07/11/2019

Atti impositivi:

- PROVVEDIMENTO IRROGAZIONE SANZIONI n. T8KCOC200570 SANZIONI 2013
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T8K03C201242 TRIB ERARIALI

a seguito di discussione in camera di consiglio

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il presente appello ha ad oggetto il gravame relativo alla **sentenza n. 724/03/2019**, pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca in data 09/10/2019, depositata il 07/11/2019.

La società contribuente ██████████ srl in liquidazione proponeva rituale ricorso dinnanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca avverso l' avviso di accertamento e l' atto di irrogazione di sanzioni contraddistinti, rispettivamente, ai nn. T8K03C201242/2018 e T8KCOC200570/2018, relativamente all' anno di imposta 2013, concludendo per la pronuncia di annullamento degli atti impugnati; con vittoria delle spese.

Il contenzioso traeva origine dalla irrogazione di una sanzione per omessa risposta ad un questionario inviato all' ultima sede della società, in data 25 agosto 2017, entro l' anno dalla cancellazione della stessa dal Registro delle imprese e dal conseguente avviso di rettifica emesso sulla base *del c.d. spesometro*. A tal ultimo riguardo, infatti, stante l' omesso riscontro al questionario, l' Ufficio procedeva ad accertare induttivamente il reddito ai sensi dell' art 39 comma 2 DPR 600/73.

In particolare, l' Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Lucca, ufficio controlli, notificava alla società contribuente:

- l' avviso di accertamento n. T8K03C201242/2018 - anno di imposta 2013 - con il quale si perveniva all' intimazione al pagamento di una maggiore imposta ai fini del settore impositivo IRES, IRAP e IVA nella misura di una somma complessivamente pari ad €5.653,00;
- l' atto di irrogazione di sanzioni n. T8K03COC 200570/2018 - anno di imposta 2013 - con il quale si perveniva all' emissione di una misura afflittiva pari ad €250,00.

Con propri ricorsi ritualmente notificati e poi riuniti ex art 29 del dlgs n. 546/92, la società contribuente indicata in epigrafe contestava integralmente la modalità accertativa adottata dall' Amministrazione finanziaria evidenziando, in sintesi, quanto segue: **a)** nullità dell' avviso di accertamento e del prodromico atto di invito per omessa o irregolare notifica, stante l' estinzione della società dal 30 novembre 2016, data in cui è avvenuta la cancellazione dal Registro delle imprese; **b)** inconferenza delle risultanze del metodo ricostruttivo adottato dall' Ufficio finanziario in ragione del fatto che le risultanze del c.d. spesometro risulterebbero non attendibili con riferimento ai due *partners* commerciali presi in considerazione dallo strumento, non avendo la società contribuente registrato alcun ricavo nei confronti della cliente Daniela Chiumarulo per l' annualità 2013 e non avendo intrattenuto alcun rapporto con la società ██████████ di ██████████ & c sas.

L' Agenzia delle entrate, si costituiva in giudizio e con proprie controdeduzioni chiedeva il rigetto dei ricorsi,

evidenziando la legittimità della notificazione degli atti in contestazione a soggetto estinto sulla base della disposizione di cui **all' art 2495 c.c.** e confermando i profili di fondatezza degli atti accertativi assoggettati ad impugnativa, valorizzando, peraltro, la circostanza che trattasi di una attività di recupero fiscale fondata sul disposto di cui **all' art. 39 del d.p.r. n. 600/73.**

La Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, previa apposita riunione dei due distinti ricorsi, emetteva sentenza di accoglimento.

Avverso tale sentenza, l'Ufficio proponeva l'appello, per cui è causa, come da motivazione e richieste in atti.

Il contribuente si costituiva in giudizio e replicava a tutti i punti, confermando la fondatezza della sentenza impugnata.

La causa era discussa nell'udienza del 19.01.2022 e trattenuta per la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva il Collegio che i motivi di censura proposti dall'Ufficio - odierna parte appellante - non meritano accoglimento e, pertanto, l'appello va rigettato e, per converso, confermata la sentenza impugnata.

In via preliminare deve evidenziarsi che un'importante novità è stata introdotta in materia tributaria con il **d. lgs. n. 175/2014** che, **all'art. 28, comma 4**, ha disposto la sopravvivenza della società estinta, ai soli fini fiscali, per la durata di un quinquennio dall'avvenuta cancellazione.

Prima di analizzare tale riforma ai fini che ci riguardano, tuttavia, è necessario ricostruire il quadro normativo entro cui essa si è inserita.

La riforma del diritto societario, attuata con l'entrata in vigore del **d.lgs. n. 6/2003**, ha stabilito che l'estinzione della società si perfeziona dalla data di iscrizione della cancellazione della stessa dal Registro delle imprese.

Il chiaro intento del legislatore di attribuire alla cancellazione della società valore estintivo emerge dal novellato **art. 2495, comma 2, c.c.**, il quale dispone che: *"Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi"*.

Il perentorio *incipit* **dell'art. 2495 c.c.** – che ha sostituito la disciplina contenuta nell'art. 2456 c.c. – è espressione di una scelta legislativa contraria al tradizionale orientamento della giurisprudenza che collegava l'estinzione della persona giuridica esclusivamente alla liquidazione di tutti i rapporti giuridici e alla definizione di tutte le controversie giuridiche pendenti.

Ciò premesso, viene da domandarsi che fine fanno i debiti che la società estinta vanta nei confronti dell'Erario. Ebbene, prima della riforma del 2014 gli atti tributari non potevano essere notificati alla società cancellata. Come è noto, infatti, l'atto tributario ha natura recettizia, pertanto per venire ad esistenza deve essere notificato al soggetto in capo al quale si è verificato il presupposto impositivo. Ne deriva che se il soggetto al quale deve essere notificato non esiste – in questo caso la società estinta – allora neanche l'atto può esistere. Pertanto, se l'atto non può essere notificato questo non solo è nullo ma anche inesistente perché privo di ogni effetto giuridico. In altri termini, l'atto impositivo relativo alla società cancellata dal Registro delle imprese, quindi estinta, era insuscettibile di ogni efficacia provvedimentoale in grado di consolidarsi e divenire inoppugnabile. Ciò comportava la cessazione della materia del contendere per il sopravvenuto venir meno dell'oggetto e del soggetto. Di conseguenza, il Fisco poteva rivolgere le proprie pretese soltanto nei confronti dei soci o dei liquidatori, dimostrando il presupposto della responsabilità di questi, essendo inapplicabile l'art. 145 c.p.c., dal momento che non c'era più alcun rappresentante dell'organismo sociale abilitato a ricevere l'atto.

L'entrata in vigore dell'art. 28, comma 4° e 5°, d.lgs. n. 175/14 (c.d. decreto semplificazioni) ha determinato profondi cambiamenti nell'ambito della responsabilità fiscale di una società estinta. Ha infatti stabilito che: *“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”*.

La *ratio* di tale disciplina, individuata dalla relazione illustrativa al d.lgs. n. 175/2014, è quella di assicurare il soddisfacimento del credito erariale attraverso *“una temporanea inefficacia dell'estinzione”* al fine di *“evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano essere vanificate”*. In altri termini, si tratta di un artificio volto ad agevolare l'Amministrazione finanziaria.

Di conseguenza, gli atti impositivi notificati alla società estinta possono ritenersi validi.

In considerazione di quanto sopra, nel caso che ci occupa, occorre rilevare che nel momento in cui l'Ufficio ha provveduto ad inviare la richiesta di informazioni, la società ~~XXXXXX~~ srl era già stata cancellata dal registro delle imprese. L'Agenzia, tuttavia, afferma la legittimità del proprio operato in quanto fondato sulla base del combinato disposto dell'art. 28, comma 4° e 5°, d.lgs. n. 175/14 (c.d. decreto semplificazioni) e dell'art. 2495 cc, di cui sopra.

Pertanto, la questione si riduce a stabilire se la notifica del questionario – fatta dall'Ufficio alla contribuente e notificata presso l'ultima sede legale di questa a norma della predetta disposizione di legge – possa essere assimilata o meno ai crediti che i creditori avanzano nei confronti dei soci della società estinta.

Il Collegio ritiene – così come peraltro già sostenuto dal giudice di *prime cure* – che un semplice questionario informativo – come quello inviato dall'Ufficio alla società contribuente - abbia natura giuridica completamente diversa dal credito vantato nei confronti dei soci. Quest'ultimo, infatti, si inquadra in un rapporto obbligatorio già consolidato e determinato nei propri elementi essenziali, mentre l'invio di un questionario è avulso da qualsiasi rapporto obbligatorio e assume una valenza meramente prodromica ed informativa.

D'altra parte, l'art. 28, comma 4° e 5°, d.lgs. n. 175/14 fa esplicito e tassativo riferimento agli *“atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi,”* e,

pertanto, solo per questi atti deve ritenersi legittima ed efficace la notifica ex art. 2495 c.c.

Nel caso di specie, tuttavia, siamo solo in presenza di un questionario di natura informativa che, in quanto tale, non può essere condotto nell'alveo dell'art. 28 di cui sopra nè essere soggetto alla modalità di notificazione prevista dall'art. 2495 c.c.

Da questa conclusione deriva necessariamente che la successiva procedura eseguita dall'Ufficio è da ritenersi illegittima in quanto conseguente ad un difetto di notificazione sulla base di un'errata interpretazione dell'art. 2495 comma 3, c.c., nei confronti della società contribuente.

Ne consegue, pertanto, che è illegittimo l'avviso di accertamento n. T8K03C201242/2018 - anno di imposta 2013 con il quale si perveniva all'intimazione al pagamento di una maggiore imposta ai fini del settore impositivo IRES, IRAP e IVA nella misura di una somma complessivamente pari ad €5.653,00.

Ne consegue che è, altresì, illegittimo l'atto di irrogazione di sanzioni n. T8K03COC 200570/2018 - anno di imposta 2013 - con il quale si perveniva all'emissione di una misura afflittiva pari ad €250,00 per mancata risposta al questionario.

In questo senso depone anche l'**art. 6 dello Statuto del Contribuente (art. 6, L. 212/2000)** che, in base ai principi generali più volte affermati dalla giurisprudenza di legittimità, prevede che scopo della notifica è quello di portare il destinatario dell'atto all'effettiva conoscenza dell'atto medesimo ovvero, qualora questo risulti impossibile, la procedura notificatoria deve assicurare la potenziale conoscibilità dell'atto da parte del suo destinatario. (**Cass, civ. SS.UU., nr. 14916/2016 e 458/2005**).

Nel caso di specie l'Agenzia si è limitata ad inviare una normale raccomandata A.R. in data 25.08.2017 alla sede legale della società, notificata per compiuta giacenza in data 29.09.2017 in quanto non ritirata e senza che venisse compiuta alcuna altra attività.

A tal ultimo riguardo, peraltro, non può sfuggire che il medesimo Ufficio, quando ha dovuto notificare gli atti di accertamento per cui è causa, ha cercato e trovato la residenza del liquidatore della società dove ha efficacemente notificato gli atti suddetti.

In considerazione di quanto sopra esposto, l'appello va rigettato e la sentenza impugnata deve essere, pertanto, confermata.

L'accoglimento di questo motivo di gravame implica l'assorbimento di ogni altra censura alla sentenza impugnata.

Per la specificità della controversia le spese del grado devono compensarsi.

P.Q.M.

La Commissione, definitivamente pronunciando, rigetta l'appello. Dichiara compensate le spese del grado.

Così desiso in Firenze, il 19.01.2022

Il relatore

Antonino Di Maio

Il presidente

Francesco Pappalardo