

*Comm. trib. regionale Lombardia Milano, Sez. XXI, Sent.,  
22/11/2021, n. 4230*

**IMPOSTA REGISTRO** › In genere

**SOCIETA'** › Socio, in genere

**SOCIETA'** › Estinzione e scioglimento

*Intestazione*

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
COMM. TRIB. REG. PER LA LOMBARDIA  
VENTUNESIMA SEZIONE/COLLEGIO

***Svolgimento del processo***

Con atto di appello ritualmente notificato, l'Ufficio ha proposto ricorso per la riforma integrale della citata sentenza con la quale il giudice di prime cure ha ritenuto:

- carente la legittimazione passiva della ex liquidatrice della Nxxxx Mxxxx S.p.A., rxxxx. Cxxxx Gxxxx, in ragione dell'estinzione della società, cancellata dal registro delle imprese in data 2 febbraio 2018, prima della notifica dell'atto impugnato;
- infondata la pretesa erariale nei confronti dell'Axxxx s.r.l. in quanto mero oggetto del regolamento negoziale;
- nel merito, infondata la natura elusiva della cessione totalitaria delle quote per difetto di motivazione in ordine alla verifica sulla reale intenzione delle parti, all'intrinseca natura dell'atto e dei suoi effetti giuridici dissimulati rispetto alla formale volontà delle parti.

Con il primo motivo, l'Ufficio si duole della violazione degli [artt. 2495 c.c.](#) e 28 comma 4 [D.Lgs. n. 175 del 2014](#), a causa dell'omessa applicazione, quanto a legittimazione processuale dei destinatari delle notifiche dell'atto impositivo, della c.d. ultrattività quinquennale, ai fini accertativi e del contenzioso, della società cancellata, con la conseguenza che l'atto impositivo ben poteva essere notificato, in data 4 ottobre 2018, all'ultimo domicilio fiscale della società Nxxxx Mxxxx s.r.l. (già S.p.A.), cancellata dal registro delle imprese in data 2 febbraio 2018. L'Ufficio argomenta che l'ultrattività della società nei rapporti fiscali determini la sopravvivenza all'estinzione non solo della società, ma anche della sede e del legale rappresentante, in applicazione dell'[art. 145 c.p.c.](#)

Con il secondo motivo, l'Ufficio si duole del vizio motivazionale che ha riconosciuto l'estraneità dell'Axxxx s.r.l. al regolamento negoziale, omettendo di valutare che oggetto della cessione non è la società, ma proprio l'azienda effettivamente gestita dall'operatore economico chiamato in causa, atteso che la Nxxxx Mxxxx S.p.A. esercitava il mero

ruolo di holding, con la conseguenza che la tassazione dell'operazione doveva a buon diritto ricadere sugli originari ricorrenti e che l'avviso di liquidazione è stato correttamente notificato ai tre legali rappresentanti delle società coinvolte nell'operazione.

Con il terzo motivo, l'Ufficio invoca il vizio di motivazione correlato al mancato riconoscimento della natura elusiva dell'operazione di cessione totalitaria delle quote, in ragione del non conferente richiamo di giurisprudenza riguardante un caso di collegamento negoziale e non di un unico negozio elusivo, del quale l'Ufficio ha valorizzato la preminenza della causa reale su quella formale (conf. Cass, sent. 881/2019).

L'Ufficio, previa ulteriore confutazione delle eccezioni di parte avversa dichiarate assorbite nell'impugnata pronuncia, insiste per la riforma integrale della sentenza di prime cure e vittoria di entrambi i gradi di giudizio.

Si costituiscono i contribuenti contestando radicalmente le argomentazioni contenute nei motivi di appello. Parti resistenti sostengono che, quanto a legittimazione passiva, l'Ufficio confonda gli effetti sostanziali previsti dall'[art. 28](#) comma 4 del [D.Lgs. n. 175 del 2014](#) da quelli processuali inerenti all'incapacità processuale di un soggetto estinto e all'incapacità di soggetto che ha impugnato in proprio l'atto impositivo, l'ex liquidatrice Ghidini, al fine di evitare di essere chiamata a rispondere dei debiti fiscali della società estinta. Gli atti processuali dovevano pertanto essere notificati ai soci della società estinta e non ai cessati rappresentanti legali.

Avuto riguardo all'inconsistente ruolo dell'Axxxx s.r.l. nel regolamento negoziale intercorso fra altri soggetti, i resistenti deducono la correttezza dell'impianto motivazionale della pronuncia di prime cure.

Nel merito, le parti resistenti sostengono che l'Ufficio non abbia tenuto conto della norma di interpretazione autentica introdotta dall'[art. 1](#) comma 87 lett. a della [L. 27 dicembre 2017, n. 205](#) e che non abbia fornito alcuna prova, neanche presuntiva, dell'intento elusivo ritenuto dissimulato in una mera cessione di quote sociali.

Per mero tuziorismo, i resistenti ripropongono le eccezioni processuali e di merito dichiarate assorbite nella pronuncia di prime cure (infondatezza della pretesa, errato calcolo sul valore aziendale e sui suoi elementi costitutivi, illegittimità della pretesa sanzionatoria).

I contro deducenti insistono per il rigetto dell'appello proposto dall'Ufficio, con vittoria di spese del grado.

La Segreteria ha inviato la comunicazione relativa alla decisione del giudizio allo stato degli atti.

All'esito della camera di consiglio, la causa è stata trattenuta in decisione.

### ***Motivi della decisione***

Esaminati gli atti di causa, la Commissione ritiene che l'appello sia infondato nei termini di seguito indicati.

Si esaminano i profili di legittimazione processuale illustrati nel primo motivo di censura. fatto non controverso che la società Nxxxx Mxxxx s.r.l. risulta cancellata dal registro delle imprese prima della notificazione dell'avviso di accertamento, il quale, in verità, specificamente indica sul frontespizio i soggetti destinatari della notifica.

Ciò posto, si ritiene che le argomentazioni del giudice di prime cure, sotto il profilo della validità della notifica all'ex liquidatore siano censurabili per violazione dell'[art. 2495](#) c.c. e 28 comma 4 del [D.Lgs. n. 175 del 2014](#).

Come è noto il citato [art. 28 D.Lgs. n. 175 del 2014](#) è entrato in vigore il 13 dicembre 2014, innovando l'ordinamento

tributario nell'introdurre una forma di capacità giuridica della società estinta ultra mortem. Trattasi di una norma introdotta in favor fisci, al fine di consentire un recupero più agevole dei crediti fiscali rispetto alle altre categorie di creditori sociali rimasti insoddisfatti ([art. 2495 c.c.](#)).

La Suprema Corte, con orientamento oramai consolidato (*ex multis*, Cass. ord. 3570/2020, ha statuito la natura sostanziale e non processuale della disposizione, al fine di negarne la retroattività ai processi pendenti.

Ne consegue che la norma riveste efficacia per gli atti impositivi notificati dopo il 31.12.2014 alle società estinte, le quali, come nel caso della Nxxxx Mxxxx, mantengono una capacità giuridica post mortem, per un quinquennio dalla richiesta di cancellazione nel Registro delle imprese.

La disposizione riflette i suoi effetti sul piano processuale, consentendo la notifica agli ultimi rappresentanti legali della società estinta, individuati però non come responsabili in proprio, ma quali soggetti legittimati a ricevere la notifica di atti impositivi.

Non può dunque seguirsi la tesi, fatta propria dal primo giudice, che si conforma al precedente orientamento dei Supremi Giudici, riferito però al sistema previgente l'introduzione del regime di fiscalità ultrattiva previsto dal citato [art. 28 comma 4 D.Lgs. n. 175 del 2014](#). Né può avallarsi l'interpretazione restrittiva propugnata dalla parte resistente che individua ancora nei soci della società la legittimazione processuale a ricevere la notifica degli atti che riguardano la società estinta, poiché in tal modo si vanificherebbe in radice ogni effetto concernente l'introduzione di un regime sostanziale che conferisce la capacità giuridica ai fini tributari in capo alla società cancellata dal Registro delle imprese.

Ergo, l'avviso di liquidazione è da ritenersi correttamente notificato all'ex liquidatrice della società estinta, da intendersi quale rappresentante legale della medesima e non agente in proprio.

invero infondata la censura mossa avverso l'impugnata pronuncia, per quel che concerne il difetto assoluto di legittimazione processuale e (sostanziale) in capo all'Axxxx s.r.l.

Al riguardo si osserva che l'imposta di registro è imposta d'atto e l'avviso di liquidazione non può che essere diretto nei confronti delle parti stipulanti e non degli operatori gestiscono l'oggetto della stipulazione. L'Axxxx s.r.l. è la società ceduta ed anche se viene focalizzata dall'Ufficio quale reale gestore dell'azienda, essa non ha preso in alcun modo parte alla cessione delle quote.

Le statuizioni del primo giudice, in parte qua, sono dunque sorrette da motivazione esente da censure e devono essere confermate.

Con riferimento al merito del giudizio, si ritiene che non entrino in gioco le questioni interpretative riferite all'applicazione retroattiva o meno dell'[art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986](#), non vertendo il caso di specie nella valutazione extra cartolare di negozi collegati al fine di stabilirne l'intento elusivo (questioni che hanno condotto alla sentenza emessa dalla [Corte Costituzionale n.158/2020](#)).

La fattispecie sottoposta all'esame ha ad oggetto un unico atto di cessione totalitaria di quote registrato il 28 ottobre 2015, che secondo la prospettazione dell'Ufficio realizzerebbe gli effetti sostanziali di una alienazione di azienda, da sottoporre a tassazione in modo proporzionale al valore dell'azienda ceduta, anziché in misura fissa. Orbene, la Commissione è dell'avviso che il giudice di prime cure abbia fatto buon governo delle regole che presiedono alla motivazione della sentenza, correttamente ritenendo che al di là di mere affermazioni di principio e di una condivisibile

ipotesi teorica, occorra provare in concreto, almeno in via presuntiva, che la cessione totalitaria di quote realizzi sul piano fiscale gli stessi effetti sostanziali della cessione di azienda, posto che i due negozi giuridici, per oggetto, soggetti ed effetti dell'atto nei confronti dei terzi e dei creditori, sono sul piano civilistico assolutamente difformi.

La Commissione rileva inoltre che né dall'atto di cessione, né dalle motivazioni contenute nell'impugnato avviso di liquidazione è dato ricavare l'intento elusivo o la prevalenza della sostanza sulla forma, quale conseguenza di una volontà delle parti simulata, poiché altrimenti, in carenza di una approfondita disamina della fattispecie concreta, si giungerebbe ad esercitare in modo incongruo la potestà impositiva su ogni atto di cessione totalitaria di quote di fatto abrogando ai fini fiscali il diverso regime di imposta di registro da applicare a tale tipologia di contratto che le parti lecitamente potevano stipulare.

L'infondatezza nel merito della pretesa tributaria assorbe ogni ulteriore eccezione e deduzione riproposta dalle parti, in quanto non esaminata nel giudizio di primo grado. In conclusione, l'impugnata pronuncia deve essere confermata nelle statuizioni di merito, pur se emendata dai vizi di cui in motivazione.

In ragione della parziale revisione della prima pronuncia, sotto il profilo della legittimazione processuale in capo all'ex liquidatrice della società estinta, sussistono giustificati motivi per compensare per un terzo le spese del grado d'appello che sono poste al carico dell'Ufficio soccombente e liquidate come da dispositivo.

### ***P.Q.M.***

la Commissione, definitivamente pronunciando, rigetta nel merito l'appello dell'Ufficio che condanna, previa compensazione per un terzo, alla rifusione delle spese del grado alle parti ricorrenti, rappresentate da unico difensore, che liquida in Euro 6.000,00, oltre oneri di difesa dovuti ai sensi di legge.

### ***Conclusione***

Milano il 22 novembre 2021.