



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di SIRACUSA Sezione 5, riunita in udienza il 11/11/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

LEONE ALBERTO, Presidente e Relatore

BOSCARINO MARIA STELLA, Giudice

GRILLO CONCETTA, Giudice

in data 11/11/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2050/2014 depositato il 04/11/2014

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Carlo Ferrari - FRRCL61P15C351C

ed elettivamente domiciliato presso carlo.ferrari@pec.odcec.ct.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Siracusa

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T [REDACTED] 0876 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2011

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T [REDACTED] 876 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2011

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T [REDACTED] 876 IRPEF-ALTRO 2011

- sul ricorso n. 2051/2014 depositato il 04/11/2014

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Dott. Carlo Ferrari - FRRCRL61P15C351C

ed elettivamente domiciliato presso carlo.ferrari@pec.odcec.ct.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Siracusa

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T [REDACTED] 374 IRPEF-ADDIZIONALE REGIONALE 2011
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T [REDACTED] 374 IRPEF-ADDIZIONALE COMUNALE 2011
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T [REDACTED] 374 IRPEF-ALTRO 2011

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto notificato mediante raccomandata postale a.r. inoltrata il 07.10.2014 [REDACTED] ha proposto ricorso/reclamo contro l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Siracusa -, chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento n. TY7013E00876 emesso nelle forme dell'atto impositivo (ex art.29 D.L. n. 78/2010), ricevuto l'01.09.2014 e relativo ad IRPEF ed addizionali, sanzioni ed interessi dell'anno 2011.

Ha dedotto che in quell'anno d'imposta era socia accomandante e per una quota del 5% della "[REDACTED] & C. S.a.s.", con sede in [REDACTED] e che l'accertamento a suo carico scaturiva da quello effettuato dall'Ufficio a carico della società (cui era stato attribuito in via induttiva per quell'anno d'imposta il reddito d'impresa di € 63.456,00) e sulla base della presunzione della distribuzione ai soci, secondo le rispettive quote, degli utili societari. La suddetta società, tuttavia, era stata cancellata dal Registro delle Imprese in data 03.04.2013, anteriore all'accertamento eseguito a suo carico l'anno successivo, e che, ciò nonostante, l'A.F. aveva proceduto oltre, senza tenere in alcun conto tale elemento e senza motivarne le ragioni.

Tanto premesso ha contestato la legittimità dell'atto impugnato per i seguenti motivi:

I) inesistenza giuridica della notificazione, in quanto effettuata in violazione degli artt. 148 e 149 c.p.c., 3 comma 1 e 14 legge 890/1982 , 42 e 60 DPR n. 600/73; II) difetto di sottoscrizione dell'atto impugnato in violazione dell'art. 42 DPR 600/73; III) inesistenza giuridica dell'atto presupposto emesso in capo ad una società estinta; IV) inesistenza della pretesa tributaria.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita ed ha perorato l'integrale rigetto dell'avversa domanda.

Con separato ricorso poi riunito al primo per evidente connessione, anche il socio accomandatario [REDACTED] **Giorgio** ha proposto ricorso contro l'avviso di accertamento n. TY7013E00874 a lui notificato per i redditi di partecipazione presuntivamente percepiti nel 2011 in relazione alla qualità rivestita nella società sopra indicata, enucleando le medesime censure e richieste.

Anche in questo caso l'Ufficio si è costituito insistendo per il rigetto delle avverse domande.

Mentre la [REDACTED] ha poi definito la controversia mediante adesione ai benefici concessi ai sensi dell'art. 6 D.L. 119/2018, versando quanto dovuto e chiedendo conseguentemente la cessazione della materia del contendere in relazione al ricorso da lei presentato (cui l'Ufficio ha aderito), con compensazione delle relative spese, il [REDACTED] con successiva memoria ha insistito nelle avanzate censure ed istanze, ribadendone la rilevanza e pertinenza ai fini dell'annullamento dell'avviso di accertamento a lui notificato.

All'odierna pubblica udienza i ricorsi riuniti sono stati discussi e posti in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In relazione al ricorso proposto da [REDACTED] **Carmela** va accolta l'istanza di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito della comprovata adesione della stessa alla chiusura della lite fiscale, ai sensi del richiamato art. 6 D.L. 119/18, con compensazione delle relative spese processuali.

2. Relativamente alle censure proposte, invece, da [REDACTED] **Giorgio** va innanzitutto affrontata la ritenuta **inesistenza giuridica delle notifica** dell'atto impugnato, scaturita secondo l'assunto del ricorrente dal mancato intervento di un soggetto abilitato e dalla mancata sottoscrizione della "relata" rimasta completamente in bianco.

Ritiene questo Collegio che questo motivo di ricorso non possa essere condiviso. Ed invero, la giurisprudenza di legittimità ha riservato la categoria giuridica della inesistenza giuridica della notifica soltanto alle ipotesi in cui *"essa sia stata effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa e sia pertanto inidonea a realizzare lo schema tipico dell'istituto, come accade quando la consegna dell'atto avvenga a persona ed in luogo assolutamente non riferibili al destinatario, ovvero quando non vi sia stata una qualsiasi consegna dell'atto da notificare"* (cfr. Cass. sent. n. 22293/2004).

Nel caso concreto nessuna delle ipotizzate violazioni è stata integrata, atteso che dalla documentazione prodotta e specificatamente dal prodotto avviso di accertamento, si evince che lo stesso è stato notificato mediante raccomandata postale con avviso di ricevimento n. 76184646368-9 spedita dall'ufficio postale di Siracusa.

Orbene, è noto che la legge 8 maggio 1998, n. 146, art. 20, modificando la legge 20 novembre 1982, n. 890, art. 14, ha aggiunto, per quanto qui interessa, la previsione che la notificazione degli avvisi e degli atti che per legge devono essere notificati al contribuente *"può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari"*, fermo rimanendo, *"ove ciò risulti impossibile"*, che la notifica può essere effettuata, come già era previsto, anche a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali o dei messi speciali autorizzati

dall'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità previste dalla medesima L. n. 890 del 1982. Ne consegue che, a decorrere dal 15 maggio 1998 (data di entrata in vigore della citata L. n. 146 del 1998), è stata concessa agli uffici finanziari la facoltà di provvedere "direttamente" alla notifica degli atti al contribuente mediante spedizione a mezzo del servizio postale (Cass. n. 15284 del 2008). Ciò significa che il notificante è abilitato alla notificazione dell'atto senza la necessaria intermediazione dell'ufficiale giudiziario (ferma restando, ovviamente, quella dell'ufficiale postale), e, quindi, a modalità di notificazione semplificata, alla quale, pertanto, non si applicano le disposizioni della L. n. 890 del 1982, concernenti le sole notificazioni effettuate a mezzo posta tramite gli ufficiali giudiziari (o, eventualmente, i messi comunali e i messi speciali autorizzati), bensì le norme concernenti il servizio postale ordinario (cfr. Cass. Civ. ord. n. 10131/2020)

Iter che nella fattispecie è stato pienamente rispettato, con piena efficacia e validità della notifica effettuata, come comprovato dalla effettiva consegna al destinatario dell'atto impugnato, poi prodotto in giudizio.

Sul punto va prestata adesione all'indirizzo ormai consolidato della Cassazione (ex plurimis Cass. Sez. V 10.03.2008 n. 6347) secondo il quale l'effettiva consegna dell'atto al destinatario e la sua reale conoscenza, come è sicuramente successo nel caso in esame, comportano la sanatoria delle irregolarità commesse durante la notifica, come quelle segnalate nel presente ricorso. L'art. 156 comma 3° C.p.c., infatti, detta la regola che *"la nullità non può mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo cui era destinato"*. L'avvenuta presentazione del ricorso, pertanto, ha effetto sanante di eventuali irregolarità intervenute nel corso della notifica (giurisprudenza assolutamente costante sul punto: per tutte cfr. Cass. Civ. sez. 5^a 13.03.2015 n. 5057 del seguente tenore: *"La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto di imposizione fiscale, sicché la sua nullità è sanata, a norma dell'art. 156, secondo comma, cod. proc. civ., per effetto del raggiungimento dello scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato"*).

3. Neanche il secondo motivo, in entrambi i profili in cui è stato articolato, può essere condiviso. Il ricorrente, infatti, ha rilevato la nullità dell'atto fiscale in quanto sottoscritto dal capo Tem controlli e non dal Capo dell'Ufficio emittente, senza che fosse stato comprovato il preventivo conferimento al primo della prescritta delega di funzioni e soprattutto senza comprovare la qualità di funzionario dello stesso. Ciò in violazione del chiaro disposto di cui all'art. 42 DPR 600/73 del seguente tenore: *"l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"*.

Sul punto la più recente ed attenta giurisprudenza di legittimità (per tutte cfr. la recente sentenza Cass.Civ. 8814/2019 e la recentissima ord. 1527/2022), cui questa Corte aderisce, ha reiteratamente avvertito che quando l'atto sia sottoscritto come nel caso di specie da un soggetto "delegato", in ipotesi di contestazione sollevata dalla parte privata, è l'A.F. che ha il preciso onere di documentare in giudizio l'esistenza delle delega che deve contenere, peraltro, i seguenti precisi requisiti (cfr. la direttiva n. 1/2016 emanata su questa specifica questione dalla Direzione Centrale Affari Legali dell'Agenzia delle Entrate): essere sottoscritta dal Capo dell'Ufficio; essere adottata preventivamente all'esercizio dell'attività cui si riferisce; essere datata e protocollata; indicazione in modo chiaro, puntuale ed univoco dell'oggetto, tipologia di attività ed atti, nonché i relativi limiti; le precise generalità del soggetto delegato (dirigente o appartenente alla terza area funzionale); indicazione della durata e termine di validità della delega.

Nel caso concreto l'Agenzia delle Entrate ha prodotto tale delega, che appare rispettare tutti i requisiti sopra evidenziati, anche in riferimento alla qualità del soggetto delegato, appartenente, quale funzionario della terza area, alla carriera direttiva (cfr. Cass. Civ. ord. 14851/2017 del seguente tenore: *"In tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, commi 1 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un **funzionario di area terza** di cui al contratto del comparto agenzie fiscali, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale"*).

4. Più complesso è sicuramente l'esame del terzo motivo di ricorso, attinente alla nullità del prodromico

avviso di accertamento, poiché emesso nei confronti di società di persone anteriormente estinta, ed alla conseguente illegittimità dell'avviso emesso nei confronti del socio, a titolo di reddito di partecipazione. Nel caso concreto, infatti, è circostanza pacifica che l'avviso di accertamento oggetto della presente controversia discenda direttamente da quello n. TY7023E00871/2014 emesso dall'A.F. a carico di una società di persone (la Agenzia [REDACTED] & C. S.a.s.), quando la stessa era ormai cancellata dal registro delle imprese sin dal 03.04.2013 (cfr. la certificazione camerale in atti).

Per meglio comprendere i riflessi che sotto il punto di vista fiscale discendono dalla cancellazione della società dal registro delle imprese, appare utile procedere ad una seppur sintetica ricognizione del quadro normativo che si è succeduto a questo riguardo e dei principali interventi giurisprudenziali attraverso i quali sono stati forniti gli opportuni chiarimenti interpretativi, necessari ai fini di una corretta applicazione della normativa.

Orbene, la disciplina anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. n.6/2003 era dettata dall'art. 2456 co.2 c.c. a mente del quale, a seguito della cancellazione di una società dal Registro delle imprese, i creditori sociali non soddisfatti potevano "(...) 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(...)" fosse "(...) dipeso da colpa di questi". L'interpretazione giurisprudenziale prioritaria di detta norma riteneva che la cancellazione della società dal Registro delle imprese avesse solo una funzione meramente "dichiarativa di pubblicità", inidonea a determinarne l'estinzione qualora non fossero risultati esauriti i rapporti giuridici facenti capo alla stessa. In sostanza, si riteneva che la società, nonostante la cancellazione, rimanesse in vita sino all'avvenuta liquidazione di tutti i rapporti (attivi e passivi) facenti capo alla stessa, con la conseguenza, altresì, che l'A.F. avrebbe potuto preliminarmente rivalersi fino al soddisfo su di essa, invece che sui soci.

Di fatto, in questo modo, nonostante la cancellazione dal Registro delle Imprese, continuava a permanere in capo alla società la capacità giuridica necessaria a garantire ai creditori la possibilità sia di poter agire nei suoi confronti, che successivamente anche nei confronti del singolo socio (nei limiti della somma a lui assegnata in base al bilancio finale di liquidazione) e dei liquidatori (se il mancato pagamento dei debiti fosse dipeso da loro colpa).

In definitiva, nella formulazione ante riforma, si preferiva ritenere che la semplice formalità della cancellazione non era di per sé sufficiente ad estinguere una società, posto che la stessa continuava a sopravvivere fino a quando i rapporti giuridici ad essa facenti capo non avessero trovato soluzione.

A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n.6/2003, con cui è stata ridisegnata la disciplina delle società di capitali, il testo dell'art. 2456 c.c. (con alcune aggiunte e precisazioni) è stato fatto trasmigrare nell'art. 2495 c.c. del seguente tenore: "Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. 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. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società". Ebbene, dalla semplice lettura della norma appena riportata, appare chiaro che con l'inserimento dell'inciso "Ferma restando l'estinzione della società", il legislatore abbia voluto sottolineare come la cancellazione dal Registro delle Imprese comporti l'inequivocabile estinzione della società con effetto non più meramente dichiarativo ma sicuramente costitutivo di tale condizione, indipendentemente dall'esistenza di crediti insoddisfatti o di rapporti ancora non definiti.

Con la nuova formulazione dell'art. 2495 co.2 c.c. si è, dunque, voluto attribuire alla cancellazione della società (sia essa di capitali o di persone), una vera e propria "efficacia costitutiva" idonea a determinare da un lato, la totale estinzione della stessa e dall'altro, la possibilità di rifarsi esclusivamente sui soggetti fiscalmente responsabili (quindi soci, amministratori e liquidatori).

Tale interpretazione è stata consacrata nel ben noto tritico di decisioni nn. 4060/4061/4062 del 2010 delle Sezioni Unite della Cassazione, con cui è stata operata una ricostruzione ermeneutica della norma in esame con la quale è stato definitivamente chiarito che “a seguito della cancellazione dal Registro delle imprese, la società (sia di capitali che di persone) deve intendersi estinta anche in presenza di crediti rimasti insoddisfatti e di rapporti giuridici non ancora definiti”.

Con la cancellazione, pertanto, la società diviene totalmente inesistente, nonché priva di legittimazione sostanziale e processuale, con l'ulteriore conseguenza che gli eventuali atti impositivi a lei notificati successivamente alla estinzione devono considerarsi inesistenti e privi di ogni effetto giuridico.

La cancellazione/estinzione della società, infatti, opera come una preclusione per l'Ufficio ad emanare o notificare atti impositivi, o anche solo istruttori (inviti a comparire; P.V.C., ecc.) trattandosi ormai di un soggetto estinto.

I creditori sociali potranno comunque far valere la loro pretesa sia nei confronti dei soci (fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione), che nei confronti dei liquidatori se il mancato pagamento è dipeso da colpa degli stessi..

In sostanza, stante l'orientamento giurisprudenziale de quo, gli atti impositivi dovranno essere notificati ai soggetti fiscalmente responsabili (soci o liquidatori, sussistendone i presupposti) e non più alla società.

Anche per le società di persone, la cancellazione dal Registro delle imprese, ne determina la conseguente estinzione “(...) Deve, infatti, essere garantita parità di trattamento ai terzi creditori dei diversi tipi di società: ciò che vale per le società di capitali ex art. 2495, co. 2° c.c. deve valere anche per le società di persone. La cancellazione dell'iscrizione nel Registro delle imprese determina, dunque, l'effetto dell'estinzione irreversibile di qualsiasi soggetto societario, anche se non risultino già esauriti tutti i rapporti in capo all'ente. (...)” (cfr. Cass. SS.UU. Civ. n.4062/2010).

Tale interpretazione del quadro normativo vigente in subiecta materia è stato successivamente ribadito in materia tributaria da Cass. n.7676/2012 e con le sentenze a Sezione Unite nn. 6070/6071/6072 del 2013, che hanno chiarito che i soci succedono nei contenziosi e nei rapporti debitori della società estinta, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, durante la vita sociale, essi fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali.

Il quadro normativo e giurisprudenziale così delineato e certamente favorevole al contribuente, è stato successivamente “turbato” dall'art. 28 co. 4 del d.lgs. n.175/2014 (c.d. “decreto semplificazioni fiscali”) che ha 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 dal Registro delle imprese”. Con tale norma il legislatore ha quindi previsto che la società, seppur cancellata dal Registro delle imprese e quindi estinta alla stregua della nuova formulazione di cui all'art. 2495 c.c., rimanga comunque in vita nei cinque anni successivi alla cancellazione, limitatamente alle ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria debba effettuare la sua attività di accertamento.

A seguito di tale novella, quindi, è stato previsto che l'Ufficio possa accertare e notificare nei cinque anni successivi alla cancellazione della società ed alla sua estinzione, atti di recupero fiscale e le relative cartelle di pagamento, chiamando a rispondere del mancato versamento di imposte e tributi e quindi dei rapporti pendenti (o comunque non definiti al momento in cui la società perde la propria soggettività giuridica e, conseguentemente, la definizione di ogni diritto e dovere nei confronti delle terze parti) anche i soci, gli amministratori e i liquidatori.

Ne consegue che, mentre per tutti gli altri creditori l'estinzione si ha contestualmente alla cancellazione, per

messo in evidenza la correttezza dei ricavi dichiarati e del relativo reddito di partecipazione in capo al socio.

Orbene, nessuna prova emerge in atti in merito agli elementi sopra evidenziati.

Né in riferimento a quanto sostenuto dall'Ufficio in punto di criteri di calcolo dei ricavi societari asseritamente previsti dal citato applicativo utilizzato dall'Ufficio (di cui non è nota neanche l'esistenza e, peraltro, neanche citato nell'atto impugnato), né sui presunti minori risultati che si sarebbero ricavati, secondo l'assunto del ricorrente, applicando invece i criteri previsti dallo Studio di settore vigente nel 2011 (peraltro ormai abolito), avendo il ricorrente omesso sul punto di fornire ogni adeguato ed indispensabile spunto di valutazione.

Per i principi che regolano l'onere probatorio nel processo tributario, però, di recente ribaditi dalla novella n. 130/2022, l'atto impugnato va annullato avendo l'Ufficio, che ne era onerato, omesso di fornire adeguata motivazione in merito alla bontà del recupero operato e conseguentemente anche la prova del proprio assunto.

6. La complessità delle questioni affrontate, che hanno richiesto nel tempo l'intervento di più arresti della giurisprudenza di legittimità, giustifica la integrale compensazione fra le parti delle spese del giudizio.

P.Q.M.

la Corte di giustizia Tributaria di Primo Grado, sezione quinta,

-dichiara estinto il giudizio concernente il ricorso proposto da [REDACTED] Carmela per intervenuta cessazione della materia del contendere ai sensi dell'art. 6 D.L. 119/2018;

-accoglie il ricorso riunito proposto da Dio Gabriele Giorgio ed annulla l'avviso di accertamento dallo stesso impugnato;

-compensa le spese dell'intero giudizio.

Siracusa, 11.11.2022

Il Presidente rel.