

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di MILANO – SENTENZA n. 403 DEPOSITATA il 22.10.2021

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

proposto da

La Guardia di Finanza di Lodi effettuava una verifica fiscale nei confronti della società A. srl in liquidazione, cancellata dal registro delle imprese il 21.6.2019, avvalendosi dell'art.28 comma 4 d.lgs. n.175 del 2014 che, ai fini fiscali, differisce di cinque anni l'efficacia estintiva della società derivante dalla cancellazione dal registro delle imprese a norma dell'art.2495 cod.civ. La verifica si concludeva con la redazione del processo verbale di constatazione del 3.3.2020, consegnato a mani di I. P. in qualità di legale rappresentante e liquidatore della società verificata. Sulla base delle risultanze ispettive l'Agenzia delle Entrate riteneva che la società di capitali A. srl in liquidazione doveva considerarsi un soggetto giuridicamente inesistente in quanto creato per la gestione di contratti di appalto, riqualificato quale "società di fatto". Poiché nell'anno 2015 la società A. srl non aveva presentato la dichiarazione dei redditi (essendosi limitata alla comunicazione annuale dati Iva), sulla base della documentazione frammentaria messa a disposizione dalla società, l'Ufficio procedeva alla ricostruzione induttiva del reddito relativo all'anno di imposta 2015 accertando un reddito di impresa di euro 105.949 (sulla base della documentazione bancaria); tale importo veniva qualificato come "provento illecito costituente reddito ex art.14 comma 4 legge 537/1993" da imputarsi ai soci di fatto ai sensi dell'art.5 d.P.R. n.917 del 1986; ai fini Irap determinava un'imposta di euro 3.820 e ai fini Iva un'imposta di euro 23.309. Inoltre irrogava sanzioni per complessivi euro 41.959. Il relativo avviso di accertamento veniva notificato a C. L. e P. A. (cognata) in qualità di "soci della Artur srl-Società di fatto" (frontespizio avviso di accertamento).

Contro l'avviso di accertamento P. A. propone ricorso per i seguenti motivi: 1) inesistenza della notifica dell'atto effettuata direttamente a mezzo posta; 2) nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione dovuto alla mancata allegazione della delega; 3) nullità dell'avviso di accertamento per omessa consegna a P. A. del p.v.c. e conseguente violazione dell'art.12 comma 7 legge n.212 del 2000; 4) nullità dell'avviso per difetto di motivazione, mancando l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste a base della pretesa impositiva; 5) illegittimità dell'atto stante la impossibilità giuridica di riqualificare la società A. s.r.l. in "una società di fatto" in considerazione di quanto disposto dall'art.2332 cod.civ. ; 6) illegittimità dell'atto per violazione dell'art.2697; 7) illegittimità dell'atto nella parte in cui l'Ufficio sembra pretendere di imputare il provento illecito della società A. srl alla ricorrente ; 8) illegittimità dell'atto per violazione dell'art.39 comma 2 d.P.R. n.600/1973 nella parte in cui non considera minimamente i costi afferenti al reddito determinato induttivamente; 9) illegittimità dell'atto per violazione del divieto di doppia imposizione; 10) illegittimità dell'atto nella parte in cui sembra ritenere P. A. responsabile anche per le sanzioni amministrative irrogate alla società Artur. Deposita memoria illustrativa.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita chiedendo il rigetto del ricorso.

Contro l'avviso di accertamento C. L. propone autonomo ricorso per i medesimi motivi dedotti da P. A. Deposita memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente si dispone la riunione al ricorso proposto da P. A. (r.g.1736/21) del ricorso proposto da C. L. (r.g.1883/21), trattandosi di cause connesse relative al medesimo atto impositivo impugnato per motivi analoghi.

1. Il primo motivo è infondato. La legittimità della notificazione degli atti tributari effettuata direttamente dagli

Uffici finanziari a mezzo posta, stabilita dall'art.14 della legge n.890 del 1882, come modificato dall'art.20 della legge n.146 del 1998, è confermata dalla costante giurisprudenza di legittimità (tra le ultime Sez. 5 - , Ordinanza n. 34007 del 19/12/2019, Rv. 656415 - 01); la Corte cost. con sentenza n.104 del 2019 ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art.14 della legge n.890 del 1992 nella parte in cui consente agli Uffici finanziari di procedere alla notificazione diretta degli avvisi e degli altri tributari. La circostanza che l'avviso di accertamento costituisca anche titolo esecutivo, contenendo l'intimazione ad adempiere a norma dell'art.29 comma 1 lett.a) del d.l. n.78 del 2010, è irrilevante, considerato che anche la cartella di pagamento (titolo esecutivo) può essere notificato direttamente a mezzo posta a norma dell'art.26 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602.

2.Il secondo motivo è infondato. L'attestazione del funzionario-pubblico ufficiale che dichiara di sottoscrivere l'atto impositivo "su delega del Direttore provinciale" ha efficacia fidefacente circa l'esistenza agli atti della delega; in quanto attestazione dotata della efficacia propria dell'atto pubblico (art.2700 cod.civ.) essa può essere contestata soltanto attraverso la proposizione di querela di falso. In ogni caso l'Agenzia delle Entrate ha prodotto l'atto di conferimento deleghe del Direttore provinciale (documenti 9 e 10).

3.Il terzo motivo è infondato. Il p.v.c. è stato correttamente notificato al legale rappresentante della società A. srl , non sussistendo obbligo di notificare l'atto anche ai soggetti aventi veste di soci di fatto o di amministratori occulti. Ugualmente il socio o l'amministratore di fatto non hanno titolo per presentare le osservazioni previste dall'art.12 comma 7 legge n.212 del 2000, trattandosi di facoltà riservata al legale rappresentante della società sottoposta a verifica.L' allegazione del p.v.c. richiamato non è necessaria in quanto nell'avviso di avviso di accertamento notificato ai ricorrenti sono direttamente trascritte o riassunte le parti del p.v.c. di maggiore rilevanza.Infine occorre considerare che i ricorrenti, nelle vesti di soci e gestori di fatto della società Artur srl, avevano il potere di consultare la documentazione relativa alla società a norma dell'art.2476 cod.civ. e, quindi, di prendere visione del p.v.c. in oggetto, con conseguente legittimità anche della motivazione "per relationem" con richiamo al p.v.c. quale atto conoscibile dall'interessato. (Sez. 5 - , Ordinanza n. 21126 del 02/10/2020, Rv. 659467 - 01)

4.Il quarto motivo è infondato. I ricorrenti denunciano la nullità dell'atto per difetto di motivazione, ma in realtà ciò che censurano non è la mancanza della formale motivazione (censura all'evidenza infondata , considerata l'ampia motivazione contenuta negli avvisi di accertamento e nel richiamato p.v.c.), bensì l'infondatezza delle ragioni dedotte dall'Ufficio, ossia un vizio di merito del tutto diverso dal vizio formale di nullità per mancanza di motivazione.

5.Il quinto motivo di ricorso è parzialmente fondato nei termini di seguito indicati.

La società di fatto è configurabile nelle ipotesi in cui, due o più persone tengono comportamenti concludenti idonei a far ritenere la sussistenza della "affectio societatis" nonostante la formale mancanza di un qualunque contratto di società verbale o scritto. Nel caso in esame la effettiva esistenza della società di capitali Artur s.r.l., che ha acquistato personalità giuridica con la regolare iscrizione nel registro delle imprese ed ha effettivamente svolto determinate attività economiche, preclude che la società di capitali regolarmente costituita ed operante possa essere "degradata" a società di fatto in ragione degli illeciti tributari commessi. In tal senso la giurisprudenza di legittimità ha affermato che, in tema di società di capitali, non è configurabile la simulazione del contratto sociale, sia in ragione delle inderogabili formalità che assistono la creazione e la stessa organizzazione dell'ente, sia in relazione alla tassatività delle cause di nullità previste dall'art. 2332

c.c. (nel testo modificato in attuazione della direttiva n. 68/151/CE), la cui clausola di chiusura esclude, al di fuori dei casi previsti, l'assoggettamento della società a cause di nullità assoluta o relativa, d'inesistenza o d'annullabilità; conseguentemente la reale volontà dei contraenti, dopo la nascita dell'ente, non può più influire su atti ed iniziative tipiche di tale nuovo autonomo soggetto giuridico che, una volta iscritto nel registro delle imprese, agisce coinvolgendo terzi a prescindere dalla volontà effettiva, vive di vita propria ed opera compiendo la propria attività per realizzare lo scopo sociale, a prescindere dall'intento preordinato dei suoi fondatori; l'atto di costituzione dell'ente non può perciò essere interpretato secondo la comune intenzione dei

contraenti, restando consacrato secondo la volontà che risulta iscritta ed in tal modo portata a conoscenza dei terzi. (Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 29700 del 14/11/2019, Rv. 656118 – 01; conforme n.22560 del 2015)

Ne consegue l'impossibilità di applicare alla società di capitali le norme sulla imputazione dei redditi per trasparenza ai soci ex art.5 d.P.R. n.917 del 1986, norma applicabile alle società di persone e alle equiparate società di fatto. Proprio perché l'Ufficio si è basato sulla erronea tesi giuridica della inesistenza della società di capitali, sostituita arbitrariamente con una società di fatto, l'avviso di accertamento non ha evidenziato la sussistenza dei presupposti giuridici e di fatto per affermare la (limitata) responsabilità del socio, anche occulto, per i debiti tributari della società estinta. In via generale la società di capitali (con autonomia patrimoniale perfetta) costituisce l'unico soggetto obbligato al pagamento dei debiti sociali anche di natura tributaria .I soci possono essere chiamati a rispondere dei debiti della società di capitali nei limiti stabiliti dall'art.2495 comma 2 cod.civ. ossia fino alla concorrenza delle somme da essi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. In riferimento alle persone giuridiche, l'art.36 comma 3 d.P.R. 29 settembre 1973 n.602 stabilisce che i soci (compresi i soci occulti) che nel corso degli ultimi due periodi di imposte precedenti alla messa in liquidazione hanno ricevuto denaro o beni della società sono corresponsabili del pagamento delle imposte della società nei limiti del denaro e del valore dei beni ricevuti. Nessuna delle due ipotesi di corresponsabilità del socio di società di capitali è stata ipotizzata dall'Ufficio pertanto il socio (palese o occulto) non può ritenersi corresponsabile dei debiti tributari della società di capitali.

A diversa conclusione si deve pervenire con riferimento all' applicazione delle sanzioni. Secondo un orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, alla quale questa Commissione aderisce, in tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ex art. 7, comma 1, del d.l. n. 269 del 2003 (conv. con modif. dalla l.n. 326 del 2003), si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poiché, in tal caso, viene meno la "ratio" che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'art. 7. (Sez. 5 - , Ordinanza n. 25757 del 13/11/2020, Rv. 659649 - 01).

Nel processo verbale di constatazione, richiamato dagli avvisi di accertamento impugnati, l'Ufficio ha indicato gli elementi in base ai quali ha ritenuto che il meccanismo delle fatture per operazioni inesistenti, fosse finalizzato al conseguimento di profitti illeciti direttamente in capo a P. A. e C. L i quali pertanto hanno agito non al fine di recare vantaggio all'ente societario, bensì per fini di interesse e vantaggio personale, con conseguente assoggettamento alle sanzioni tributarie irrogate.

6.I restanti motivi sono assorbiti.
Il parziale accoglimento del ricorso giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

accoglie parzialmente i ricorsi riuniti; annulla gli atti impugnati limitatamente alle imposte; li conferma con riguardo alle sanzioni.

Milano 18.10.2021

Presidente estensore Giuseppe Locatelli