

**COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 98/15/2011**

**FATTO e DIRITTO**

1) Con ricorso proposto alla Commissione tributaria provinciale di Milano, il sig. Vi. Be., in qualità di liquidatore della "Prossima s.r.l. in liquidazione" impugnava il ruolo 2006/300369, la cartella 068/2006/0027485/63/000 e l'intimazione di pagamento n. 2008/0010336, riguardanti l'iscrizione a ruolo per omesso versamento di ritenute con interessi e sanzioni per l'importo complessivo di € 146.813,02 effettuata ai sensi dell'art. 36 bis DPR n. 600/73 a seguito del controllo automatizzato del mod. 770 per l'anno d'imposta 2001.

La ricorrente contestava di non aver ricevuto alcuna cartella relativa all'anno d'imposta 2001 emessa nei confronti della Prossima s.r.l. in liquidazione, con conseguente decadenza dell'amministrazione finanziaria da qualsiasi pretesa fiscale; deduceva, altresì, per tuziorismo difensivo, l'illegittimità della cartella per omesso invito della comunicazione di irregolarità o di invito a pagamento prima dell'iscrizione a ruolo, per omessa sottoscrizione e indicazione del responsabile del procedimento, per difetto di motivazione circa le ragioni dei recuperi.

L'Agenzia delle entrate, ufficio di Rho, si costituiva in giudizio controdeducendo per la inammissibilità e l'infondatezza del ricorso. Osservava, in proposito, che la cartella di pagamento è stata notificata in data 22 maggio 2006; che pertanto non si è verificata alcuna decadenza; che la comunicazione di irregolarità è stata regolarmente spedita con raccomandata n. 603282294447 in data 27 settembre 2007; che comunque l'eventuale difetto della stessa non implicherebbe la nullità della cartella, ma semmai l'applicazione dei sanzioni in misura ridotta; che il ruolo è stato sottoscritto con firma elettronica come previsto dalla legge; che l'indicazione del responsabile del procedimento è resa obbligatoria solo per le cartelle relative ai ruoli consegnati a partire dal 1 giugno 2008; che la cartella contiene tutte le indicazioni necessarie ad evidenziare le ritenute omesse e la relativa periodicità.

Si costituiva in giudizio anche EQUITALIA ESATRI s.p.a. che produceva copia dell'estratto di ruolo, copia della cartolina attestante l'avvenuta notifica in data 22 maggio 2006 della cartella di pagamento e copia degli atti di pignoramento presso terzi emessi a carico di Prossima s.r.l. in liquidazione. Sosteneva inoltre di essersi attenuta, nella formazione della cartella, alle disposizioni normative vigenti.

La ricorrente insisteva con memoria per l'accoglimento del ricorso, evidenziando preliminarmente che la cartella e l'intimazione di pagamento non sono state depositate in giudizio; deducendo, inoltre, l'incongruenza del destinatario, giacché la relata di notifica della cartella è intestata a "Telework Italia s.r.l. per la notifica al liquidatore Vi. Be." e ribadendo le censure già esposte.

La Commissione Tributaria adita accoglieva il ricorso con sentenza n. 274/44/09, osservando che la mancata produzione in giudizio della cartella impugnata non consentiva di ritenere raggiunta la prova dell'avvenuta notifica e che, di conseguenza, il potere dell'amministrazione di richiedere gli importi relativi all'anno d'imposta 2001 doveva ritenersi decaduto per decorso del termine maturato al 31 dicembre 2006. Con la sentenza veniva anche pronunciata la condanna alle spese di Equitalia s.p.a.

3) La sentenza è stata appellata dall'Agenzia delle entrate e, con appello incidentale, da Equitalia Esatri s.p.a.

3.1) L'Agenzia deduce:

- l'inammissibilità del ricorso introduttivo per violazione dell'art. 21 D.Lgs. n. 546/92, in quanto proposto in data 5 novembre 2008, oltre il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella, avvenuta in data 22 maggio 2006;

- la regolarità della notifica eseguita nei confronti di "Telework Italia s.r.l.", tenuto conto che questa era la prima denominazione assunta da "Prossima s.r.l. in liquidazione" e comunque la sanatoria dell'eventuale nullità, stante l'avvenuta conoscenza dell'atto da parte del destinatario che ha esercitato il proprio diritto di difesa mediante il ricorso proposto avverso l'atto stesso;

- che la comunicazione di irregolarità è stata correttamente indirizzata a "Telework s.p.a." seconda denominazione assunta dalla medesima società;

- che la notifica della cartella avvenuta in data 22 maggio 2006, e quindi prima della scadenza del termine decadenziale del 31 dicembre 2006, esclude di poter considerare tardiva la pretesa tributaria.

3.2) Equitalia Esatri contesta la sentenza di primo grado per i seguenti motivi

è stato dimostrato, mediante il deposito dell'avviso di ricevimento relativo alla cartella, che questa è stata ritualmente notificata in data 22 maggio 2006 alla Telework Italia s.r.l., originaria denominazione della società appellata;

questa ha mutato nel tempo ripetutamente la propria denominazione con modifiche solo formali che non hanno determinato la nascita di un nuovo soggetto o di un nuovo centro di imputazione giuridica e processuale;

l'art. 2 l.n. 263/05 autorizza la notifica alle società aventi personalità giuridica presso la residenza della persona che le rappresenta.

3.3) La società appellata si è costituita in giudizio per dedurre l'infondatezza dei motivi di gravame e per chiedere la conferma della decisione di primo grado con condanna alle spese del giudizio. Osserva, in particolare che Telework Italia è cessata il 6 ottobre 2000 e non era quindi esistente in relazione al periodo d'imposta 2001; che solo nel 2004 il sig. Vi. Be. ha assunto l'incarico di amministratore e poi di liquidatore della Prossima s.r.l. in liquidazione. Deduce, quindi, che la cartella è stata notificata a soggetto cessato nel 2000 che non ha maturato alcun debito tributario nel 2001 e a persona che non ha mai assunto cariche presso la Telework Italia s.r.l.; rinnova le censure relative alla omessa comunicazione di irregolarità, alla decadenza dell'amministrazione dal potere di riscossione; invoca, inoltre, la rimessione in termini per l'impugnazione della cartella, in quanto priva dell'indicazione del termine e delle modalità per la proposizione del ricorso; sostiene, infine, che l'omessa produzione in giudizio della cartella viola il diritto del contribuente di averne cognizione e impedisce di verificare la corrispondenza tra quanto Equitalia sostiene di aver portato a conoscenza della ricorrente e l'estratto di ruolo.

All'udienza, dopo la discussione delle parti, la controversia veniva affidata alla decisione del collegio.

4) L'Agenzia delle entrate ha eccepito, in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio per violazione del termine di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 546/92, in quanto proposto oltre sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

Al riguardo va osservato che la tardività del ricorso presuppone che sia acquisita la piena conoscenza del provvedimento impugnato e che sia quindi certo il momento di decorrenza iniziale del termine di decadenza; nell'ipotesi di impugnazione di una cartella di pagamento tale termine coincide normalmente con quello di notifica dell'atto, sempreché ovviamente detta notifica sia stata regolarmente eseguita.

Senonché, nel caso in esame, la società ricorrente in primo grado ha contestato l'inesistenza e la nullità della notifica. In tale quadro, la soluzione della questione preliminare richiede necessariamente l'analisi della questione inerente la regolarità della notifica della cartella esattoriale.

5) Agli atti del giudizio risulta prodotto l'avviso di ricevimento della raccomandata relativa alla cartella di pagamento n. 068/2006/0027485/63/000 indirizzata a TELEWORK ITALIA s.r.l. in persona del liquidatore Be. Vi., notificata in data 22 maggio 2006 al domicilio di questi e a mani della moglie convivente.

Tale notifica deve ritenersi affatto regolare.

Dagli atti risulta che, nel corso degli anni, il soggetto fiscale ha ripetutamente modificato la propria ragione sociale dall'originaria TELEWORK ITALIA s.r.l. a TELEWORK s.p.a e a PROSSIMA s.r.l., infine posta in liquidazione in data 7 febbraio 2005.

In proposito il Collegio osserva, in primo luogo, che il cambio di denominazione sociale di una società non determina una modificazione soggettiva nei rapporti giuridici esistenti, ma configura una vicenda meramente evolutiva e modificativa del medesimo soggetto; esso comporta, in particolare, soltanto una variazione di assetto e di struttura organizzativa ed il soggetto passivo della obbligazione tributaria permane il medesimo.

Deve quindi escludersi che le evidenziate modifiche della ragione sociale della società successivamente al periodo d'imposta al quale si riferisce la cartella di pagamento ne abbiano comportato l'estinzione e la nascita di un diverso e autonomo soggetto.

Pertanto, è regolare la notifica di una cartella di pagamento intestata alla società con la denominazione originaria, che sia effettuata in persona del liquidatore della società trasformata in quanto quest'ultima - ai sensi dell'art. 2498 c.c. - conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla modifica o alla trasformazione della ragione sociale.

E' poi legittimo che il ruolo sia intestato alla società nella denominazione attuale, non potendosi ovviamente iscrivere a ruolo un soggetto con ragione sociale non più esistente.

Quanto alla eccepita nullità della notificazione perché eseguita presso la residenza del liquidatore, vale ricordare che la liquidazione della società e la contestuale cancellazione della iscrizione nel registro delle imprese comporta la fine della sua capacità e soggettività, con conseguente attribuzione della rappresentanza legale al liquidatore.

Deve dunque ritenersi che in caso di procedure concorsuali a carattere liquidatorio la notifica debba essere effettuata nei confronti della società ma presso il domicilio dell'organo cui spetta la rappresentanza della stessa.

La notifica della cartella eseguita in data 22 maggio 2006 è quindi regolare, con conseguente tardività del ricorso di primo grado in quanto proposto in data 5 novembre 2008, oltre il decorso del termine perentorio di sessanta giorni.

Al riguardo la parte appellata ha invocato l'errore scusabile, sul presupposto che la cartella notificata non recasse l'indicazione dei termini e delle modalità di ricorso.

Il beneficio richiesto della rimessione in termini non può essere riconosciuto.

La mancata apposizione in calce al provvedimento amministrativo della formula recante il termine e l' autorità presso cui impugnarlo, sancita dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, può implicare, in caso di eventuale ritardo nell'impugnazione di quest'ultimo, il riconoscimento dell'errore scusabile e dei suoi effetti, ma solo quando ne sussistano i presupposti.

Questi consistono in uno stato di incertezza per la oggettiva difficoltà di interpretazione di una norma, per la particolare complessità della fattispecie concreta, per contrasti giurisprudenziale esistenti o per il comportamento non lineare dell'Amministrazione, idoneo a ingenerare convincimenti non esatti

Nel caso in esame non sussistono oggettive ragioni di incertezza su questioni di diritto o gravi impedimenti di fatto, apparendo le norme processuali applicabili (art. 21 D.Lgs. n. 546/92) chiare, di univoca portata e di costante applicazione.

6) In conclusione, l'appello principale deve essere accolto, con conseguente riforma della sentenza appellata; va annullata anche la disposta condanna alle spese, come richiesto dall'appellante incidentale.

Le spese seguono la soccombenza, nella misura liquidata in dispositivo.

**P.Q.M.**

la Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez.15 definitivamente pronunciando sull'appello in epigrafe, così dispone:

accoglie l'appello principale e quello incidentale; per l'effetto, in riforma della sentenza appellata, dichiara irricevibile il ricorso proposto in primo grado dalla società;

condanna l'appellata al pagamento delle spese e degli onorari di lite che liquida complessivamente in € 4.000,00, oltre IVA e CPA se dovuti da dividere in quote uguali in favore delle appellanti principale e incidentale.