ACCERTAMENTI FISCALI E TRASFERIMENTI DI SEDE ALL'ESTERO: UNA VIA DI FUGA?

SOMMARIO: 1. PREMESSA – 2. ACCERTAMENTI POST TRASFERIMENTO DI SEDE: UFFICIO COMPETENTE E NOTIFICA; 2.1 (*segue*) il trasferimento in discontinuità giuridica, la cancellazione della società dal registro delle imprese e le conseguenze sulle notifiche degli atti – 3. L'INDIVIDUAZIONE DEL SOGGETTO NEI CUI CONFRONTI PUÒ AGIRE L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DOPO IL TRASFERIMENTO DI SEDE ALL'ESTERO – 4. QUANTO ALLA POSSIBILITÀ DI TRASFERIRE AI SOCI RESIDENTI I REDDITI "ACCERTATI" IN CAPO ALLA SOCIETÀ TRASFERITA – 5. CONCLUSIONI.

1. PREMESSA

Quando una società ha esaurito la propria attività, pare che per limitare (o addirittura evitare) i futuri possibili accertamenti del fisco, possa trasferire la sede sociale all'estero, previa cessione delle quote sociali da parte dei soci a soggetti esteri. A seguito del trasferimento infatti "legghenda" vuole che l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria non possa dispiegarsi compiutamente. Ma le cose stanno veramente così? Di seguito proviamo a verificare quale siano le attività esperibili del fisco in presenza di tali situazioni, ovvero i connotati che l'attività accertatrice assume e vediamo se le stesse risultano in qualche modo "depotenziate". Il caso tipico in cui un trasferimento all'estero potrebbe essere deliberato al fine di depotenziare l'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria è nell'ambito del settore immobiliare. L'attività tipica delle società che operano nel settore è infatti tale per cui facilmente queste si trovano a concludere tutte le operazioni relative all'investimento prefissato (costruzione o acquisizione/ristrutturazione di un complesso immobiliare e relativa vendita delle unità ricavate) in un arco temporale ben limitato. Cosicché, concluso l'investimento, ed esauriti tutti i relativi rapporti, il trasferimento è "totale" per cui la società non ha più legami fiscali con il territorio nazionale. Al trasferimento consegue infatti la perdita della residenza fiscale (1), con tutte le inerenti conseguenze, e contemporaneamente nello Stato non si configura alcuna stabile organizzazione.

In questa ipotesi, venendo meno tutti i collegamenti con lo Stato, i problemi che l'Amministrazione finanziaria può incontrare nell'espletare l'attività di accertamento sui periodi di imposta *ante* trasferimento attono sia la possibilità di eseguire i controlli tramite accessi ed ispezioni in un "luogo fisico" dato il venir meno dello stesso che, nel caso di controlli che si basa-

(1) Ricordiamo che ai sensi del comma 3 dell'art. 73 del TUIR la residenza fiscale delle società è condizionata alla sussistenza nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, della sede legale, o della sede amministrativa o dell'oggetto sociale; nell'ipotesi in argomento tutti e tre gli elementi atti al mantenimento delle residenza fiscale vengono meno. In particolare per quanto attiene alla sede amministrativa, è facile prevedere che la cessione delle partecipazioni a soggetti esteri comporterà un nuovo *management* (estero) cosicché anche il centro decisionale e volitivo della società varcherà i confini nazionali, così come l'oggetto sociale prevedibilmente sarà concretizzato altrove (nuovi cantieri esteri) e in ogni caso non sarà più in Italia.

no su elementi presuntivi (come, ad esempio, nel caso di applicazione degli studi di settore), dalla difficoltà (ma non certo impossibilità) di notificare e quindi raggiungere la società all'estero. Nonché, in termini più generali, la corretta individuazione del soggetto nei cui confronti il fisco può fare valere le proprie pretese.

Esula dal presente scritto la problematica dell'effettività (elusività) del trasferimento, questione questa quindi non esaminata in questa sede (2).

Lo scritto senza alcuna pretesa di esaustività vuole semplicemente proporre degli spunti di riflessione su alcune (delle tante) problematiche che i trasferimenti di sede all'estero pongono (3).

Problematiche dell'accertamento nei TRASFERIMENTI DI SEDE ALL'ESTERO	Dove eseguire gli accessi e le ispezioni
	Dove notificare gli avvisi

2. ACCERTAMENTI POST TRASFERIMENTO DI SEDE: UFFICIO COMPETENTE E NOTIFICA

Come accennato in premessa il problema si pone nei termini di verificare la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di compiere gli accertamenti sui periodi di imposta (*ante* trasferimento) i cui termini di decadenza non sono ancora scaduti (4).

(2) Ricordiamo che il trasferimento di sede all'estero, con perdita di residenza fiscale in Italia, è un'operazione indicata nella lett. e) dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e quindi potenzialmente elusiva se priva di valide ragioni economiche. Tendenzialmente, un trasferimento di sede preceduto dalla cessione delle quote a soggetti esteri, se ben motivato (magari con la prospettiva più che concreta di operazioni e contatti esteri utili per nuovi progetti imprenditoriali), dovrebbe però essere difendibile sotto questo profilo.

(3) Per l'analisi di altri aspetti "problematici" intrinseci nell'operazione di trasferimento all'estero mi si permetta di rinviare ad altri miei scritti quali RIGHINI, *Il trasferimento di sede all'estero: valore fiscale dei beni trasferiti e iscrizione nel Registro delle imprese*, in *il fisco*, n. 9/2008; ID., *Il trasferimento transnazionale della sede sociale*, in *Contratto e impresa*, n. 3/2006; ID., *Il trasferimento della sede sociale e mutamento della residenza sociale in corso d'anno*, in *il fisco*, n. 13/2006; ID., *Alcune problematiche fiscali del trasferimento della sede all'estero, la tassazione dei valori immateriali*, *ivi*, n. 45/2005.

(4) L'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria può essere esercitata entro precisi termini di decadenza. In relazione alla tipologia di accertamento sono previsti termini diversi, in linea di massima più brevi per il controllo formale e più lunghi per quelli di merito. Il controllo formale delle

L'Ufficio delle entrate competente è quello della circoscrizione nella quale il contribuente – obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi – ha il domicilio fiscale al momento in cui ha presentato, o doveva presentare, la dichiarazione. Pertanto ad eseguire l'attività accertativa dopo che la società si è trasferita, saranno gli Uffici locali territorialmente competenti in ragione del domicilio fiscale (italiano) vigente al momento di presentazione della dichiarazione dei redditi, il quale prevedibilmente coinciderà con quello in cui era fissata in tale momento la sede sociale delle società. Ma l'Ufficio competente che possibilità ha di esperire compiutamente la propria attività?

Quanto alla possibilità di eseguire accessi, ispezioni e verifiche (ex art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) si deve rilevare che la norma che disciplina tale potere dell'Agenzia (rinviando all'art. 52 del D.P.R. n. 600/1973) fa riferimento alla possibilità di accedere nei locali destinati all'esercizio dell'attività commerciale.

Se a seguito del trasferimento questi locali non esistono più è chiaro che l'Agenzia non può accedere a un luogo fisico definito. Pertanto pur riscontrando un'impedibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di eseguire accertamenti "sostanziali" per questa via, si deve rilevare che la stessa può in ogni caso venire in possesso della documentazione che avrebbe dovuto visionare nei locali dell'impresa, attraverso una esplicita richiesta al contribuente. Rientra infatti nel potere dell'Amministrazione fare richiesta ai legali rappresentanti della società dell'esibizione di tutta la documentazione, scritture contabili comprese, rilevanti al fine dell'accertamento (ex art. 32 del D.P.R. n. 600/1973).

Il trasferimento della sede non esonera infatti i legali rappresentanti della società alla conservazione dei documenti contabili. Sotto il profilo civilistico, la conservazione dei documenti contabili è disciplinata dall'art. 2220 c.c., che stabilisce l'obbligo per l'imprenditore commerciale di custodire e conservare i documenti e le scritture contabili per dieci anni dalla data dell'ultima registrazione (5). In ambito fiscale, la conservazione di scritture e documenti contabili è disciplinata dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973. L'articolo stabilisce che, fatto salvo quanto previsto dalla normativa civilistica, le scritture contabili obbligatorie e la relativa documentazione devono essere conservate fino a quando non siano definiti i termini per gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta (6) (7).

dichiarazioni presentate dai contribuenti (o dai sostituti d'imposta) deve essere eseguito entro il 31 dicembre del 2° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973). Il controllo di merito deve invece essere notificato entro il 4° anno successivo all'anno di presentazione della dichiarazione (se la dichiarazione è stata omessa, o è nulla, entro il 5° anno (art. 43 del D.P.R. n. 600/1973). Esemplicando, un accertamento sul periodo di imposta 2004, la cui dichiarazione è stata presentata nel 2005, deve essere notificato entro il 2009.

(5) Nel caso di istanze di ispezione e di esibizione delle scritture contabili provenienti dall'Amministrazione finanziaria, la parte è tenuta a conservare la documentazione richiesta fino al momento in cui il giudice non abbia definitivamente e negativamente provveduto sull'istanza stessa; in tale ipotesi, il termine di prescrizione decennale di cui all'art. 2220 c.c. può essere derogato: cfr. Cass., sez. I, 7 marzo 1997, n. 2086, in *Mass.*, 1997, e Cass., sez. I, 19 novembre 1994, n. 9839, *ivi*, 1994.

(6) Vedi nota 4.

(7) In caso di accertamenti in corso, notificati nei termini, la conservazione delle scritture contabili è, dunque, obbligatoria, come detto, fino alla definizione dei medesimi, eventualmente anche

Chiarita la necessità della conservazione dei documenti contabili anche in funzione della possibilità dell'Amministrazione di prenderne visione previa formale richiesta, diventa fondamentale capire, al fine di poter valutare la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di innestare un procedimento di accertamento nei confronti delle società che si trasferiscono all'estero, come l'Amministrazione finanziaria può portare a conoscenza del contribuente-società trasferita, le proprie richieste. In altri termini occorre verificare se *comunicazioni e notifiche possono essere facilmente eseguite* (8). La notifica è un momento rilevante per azionare infatti qualunque tipo di accertamento nei confronti dei contribuenti. La notifica dell'avviso di accertamento non costituisce infatti semplice strumento attraverso il quale l'Ufficio comunica al contribuente l'atto impositivo, ma integra un elemento essenziale del procedimento impositivo in ragione della natura recettizia dell'avviso di accertamento, il quale si perfeziona solo se portato a conoscenza del destinatario. In ambito tributario la notificazione degli avvisi e degli atti dell'Amministrazione finanziaria è *disciplinata dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973*, il quale prevede un generale rinvio alle norme del codice di procedura civile, con alcune specifiche. In particolare, ai fini tributari le notifiche, se non effettuate in mani proprie dell'interessato (contribuente), devono essere eseguite nel suo *domicilio fiscale*, il quale deve essere valutato con riferimento al momento in cui avviene la notifica e non a quello in cui il reddito è stato prodotto (9). Quanto alla sua individuazione, l'art. 58, 3° comma, del D.P.R. n. 600/1973, stabilisce che i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il *domicilio fiscale* nel Comune in cui si trova la sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa (10). Se anche questa manca, tali soggetti hanno il domicilio fiscale nel Comune dove è stabilita una sede secondaria o

oltre il termine massimo di dieci anni stabilito dall'art. 2220 c.c. Ai sensi dell'art. 22, comma secondo, del D.P.R. n. 600/1973, l'Autorità adita in sede contenziosa può, comunque, imporre l'obbligo di conservazione limitatamente ai documenti ed alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso.

(8) Nel diritto processuale tributario c'è distinzione tra comunicazione e notifica. Con la comunicazione (che nel processo tributario è definita "avviso") si dà notizia del contenuto di un atto del quale sono indicati solo gli elementi essenziali; con la notifica si porta a conoscenza del destinatario l'atto in sé, nella sua forma di documentazione originale; sebbene quindi comunicazioni e notificazioni siano atti sostanzialmente diversi, lo scopo può definirsi coincidente e cioè consentire al destinatario di conoscere l'esistenza di un determinato atto e porre il medesimo in condizioni di apprestare le necessarie reazioni nei riguardi dell'atto così conosciuto: cfr. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, 438. Nel seguito tratteremo le problematiche che attengono le notifiche al contribuente trasferito all'estero, ma le considerazioni svolte in merito, in termini di reperibilità del contribuente, sono estendibili anche all'ipotesi delle "comunicazioni".

(9) Ved. MELIS, *op. cit.*, 432, nota 199, con rinvii a Comm. trib. reg. della Lombardia 11 gennaio 2005, n. 102, in *Dir. prat. trib. int.*, 2005, 787, con nota di PLACIDO, *Sulla notificazione degli atti tributari ai non residenti*; nonché CANCEDDA-DENARO, *Nuovi modelli di dichiarazione dei redditi. Da quest'anno è possibile eleggere domicilio per la notificazione degli atti tributari, in il fisco*, 2007, 2018.

(10) Deroghe ai criteri indicati nell'art. 58 sono ammesse nell'art. 59 che prevede sia la possibilità di una determinazione d'ufficio del domicilio fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche nel Comune in cui è stabilita la sede amministrativa, nonché una modifica su istanza di parte in particolari e motivate circostanze.

una stabile organizzazione e, in mancanza, nel Comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività (11). Il concetto del domicilio fiscale è quindi circoscritto al territorio dello Stato. Nel caso in analisi, poiché la società a seguito del trasferimento, oltre a perdere la residenza fiscale, non mantiene in Italia alcuno di tali elementi, è lecito chiedersi dove la notifica debba essere fatta.

Alla luce dell'attuale quadro normativo e interpretativo, che andremo di seguito a indicare (12), molte delle problematiche connesse alle notifiche nei confronti dei soggetti trasferiti all'estero si possono ritenere in un certo qual modo superate. Il discrimine procedurale si ritiene debba essere quello della conoscenza o meno da parte dell'Amministrazione finanziaria del nuovo indirizzo estero del contribuente.

Se il recapito estero del contribuente è noto l'Amministrazione dovrebbe essere legittimata a notificare, a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, presso tale indirizzo estero. L'ipotesi può ritenersi riconducibile a quella di cui all'art. 60, comma 1, lett. *e-bis*, del D.P.R. n. 600/1973. Questa norma prevede la facoltà per il contribuente non residente (che non ha eletto domicilio né ha rappresentante fiscale in Italia) di comunicare al competente Ufficio locale l'indirizzo estero presso il quale notificargli gli atti di accertamento, e in questo caso la notifica è eseguita a mezzo lettera raccomandata con ricevuta di ritorno.

Da questa norma, che dispone in termini di facoltà dei contribuenti non residenti, sembra logico infatti poter dedurre che nel caso di trasferimenti all'estero della sede legale, poiché sussiste una comunicazione formale di variazione della sede legale all'estero (13), l'Amministrazione può procedere in modo analogo. Cosicché dopo il trasferimento, le eventuali notifiche alla società trasferita possono (14) essere eseguite dall'Amministrazione facendo riferimento alla nuova sede sociale estera, mediante raccomandata con avviso di ricevimento (15) (16).

(11) Cass., sez. trib., 5 giugno 2003, n. 8962, in *Boll. Trib. On-line*, chiarisce che non è possibile considerare quale domicilio fiscale quello del legale rappresentante del contribuente in Italia. Diverso è il discorso circa la facoltà, riconosciuta dall'art. 145 c.p.c., di notificare gli atti relativi alle persone giuridiche anche alla persona fisica rappresentante l'ente. L'ambito di applicazione dell'art. 145 sembra però inapplicabile alle società con sede all'estero. Sul punto si veda MELIS, *op. cit.*, nota 207.

(12) Ci si riferisce in particolare alla novella legislativa ex art. 35 del D.L. n. 223 del 30 giugno 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006, che ha introdotto al comma 1 dell'art. 60 la lett. *e-bis*, nonché alla declaratoria di incostituzionalità della disposizione [art. 60, comma 1, lett. *f*], del D.P.R. n. 600/1973 che esclude l'applicazione dell'art. 142 c.p.c. in ambito tributario.

(13) In occasione della registrazione all'Agenzia delle entrate della delibera assembleare di trasferimento di sede, l'Amministrazione è edotta sul nuovo indirizzo (estero) della sede legale.

(14) Nel senso di obbligo di comunicare all'estero si veda anche Comm. trib. reg. del Veneto 18 luglio 2006, n. 27, in *Boll. Trib.*, 2006, 1894.

(15) Per le persone giuridiche le variazioni del domicilio fiscale che non risultano dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica (art. 60, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973).

(16) Questa è la tesi che può ricavarsi anche da Comm. trib. reg. della Toscana, sez. XXV, 18 gennaio 2008, n. 61, in *Boll. Trib. On-line*, nella quale, all'interno di una più ampia dissertazione in tema di esteroestensione di società, ci si sofferma sulle

In altri termini, quando è noto l'indirizzo estero del contribuente, l'Amministrazione non dovrebbe eseguire le notifiche ai non residenti con la procedura dettata per i soggetti c.d. irreperibili (*ex art. 60, lett. e*), del D.P.R. n. 600/1973), anche perché deve essere tutelata la possibilità dell'effettiva conoscibilità dell'atto da parte del destinatario (contribuente) (17).

L'Amministrazione dovrebbe invece essere legittimata a notificare via posta, mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, utilizzando cioè la stessa procedura contemplata nella lett. *e-bis* dell'art. 60 per l'ipotesi in cui il contribuente estero si sia avvalso della facoltà di comunicare al competente Ufficio locale l'indirizzo estero cui notificare eventuali avvisi o altri atti che lo riguardano.

Anche i recenti indirizzi della giurisprudenza muovono in tal senso. Quando è noto l'indirizzo estero del contribuente, la mancanza, nel Comune in cui deve eseguirsi la notificazione, di un'abitazione, un ufficio o un'azienda del contribuente, non comporta infatti che la notifica si risolva nel mero deposito dell'atto presso la casa comunale (*ex art. 60, lett. e*), del D.P.R. n. 600/1973).

Pertanto, in alternativa, quando è noto l'indirizzo estero del contribuente, l'Amministrazione può utilizzare la procedura di notifica cui all'art. 142 c.p.c., la quale prevede che se il destinatario della notifica non ha residenza, dimora o domicilio nello Stato, l'atto è notificato mediante spedizione al destinatario per mezzo della posta con raccomandata e mediante consegna di altra copia al Pubblico Ministero che ne cura la trasmissione al Ministero degli Affari Esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta (di seguito c.d. procedura consolare).

La previsione della lett. *f*), comma 1, dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, che esclude in ambito tributario l'applicabilità di alcuni articoli del c.p.c., tra cui appunto l'art. 142, è stata infatti ritenuta incostituzionale, laddove l'Amministrazione finanziaria è a conoscenza

modalità e sul luogo della notifica quando mancano gli elementi di collegamento rilevanti al fine dell'individuazione di un domicilio fiscale e dunque di un "Comune" nel quale eseguire le notificazioni. Nella sentenza, la Commissione ritiene che disconosciuta l'esteroestensione (ovvero negata la presenza in Italia di una sede di direzione effettiva) l'Ufficio avrebbe dovuto notificare gli atti di accertamento alla società straniera, presso la sede legale estera della società, sede conosciuta dall'Amministrazione finanziaria, avvalendosi della notifica a mezzo posta.

(17) Anticipando le garanzie dettate nella legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), che ricordiamo all'art. 6 prevede che l'Amministrazione deve assicurare l'effettiva conoscenza al contribuente degli atti a lui destinati (pur lasciando ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari), l'Agenzia delle entrate con la circ. n. 16/E del 27 gennaio 2000, in *Boll. Trib.*, 2000, 285, rimarcando l'esigenza di assicurare nel modo più tempestivo ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato una conoscenza effettiva, e non solo legale, degli atti tributari ad essi diretti, ha previsto che nei casi in cui il destinatario dell'atto (avviso di accertamento, richiesta istruttoria, ecc.) sia un soggetto non residente nel territorio dello Stato, l'Ufficio operativo che ha emanato l'atto stesso deve contestualmente darne comunicazione al destinatario medesimo all'indirizzo del Paese estero di residenza, con avviso da inoltrare per posta ordinaria, ovviamente laddove l'indirizzo estero del contribuente sia reperibile. La nota di prassi, emanata in un contesto normativo e interpretativo differente, precisa che la comunicazione ha finalità meramente informative ed è, quindi, priva degli effetti legali che discendono, invece, esclusivamente dal compimento delle formalità di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973. Oggi, nel mutato contesto normativo, quest'ultimo passaggio della circolare non può ritenersi ancora attuale.

dell'indirizzo estero del contribuente (18). Sebbene la Corte si sia pronunciata in merito alla situazione delle persone fisiche residenti all'estero e iscritti all'AIRE, la dottrina (19) ritiene che non esistono preclusioni per estendere il principio a tutti i casi in cui l'Amministrazione sia nelle condizioni di conoscere il recapito estero del contribuente, in quanto, ad esempio, risultante da atti registrati in Italia, ipotesi questa in cui rientra sicuramente anche il caso in esame del trasferimento di sede legale all'estero.

Si ricorda però che detta procedura consolare, ai sensi del successivo comma 2 dell'art. 142, si applica però «soltanto nei casi in cui risulta impossibile eseguire la notificazione in uno dei modi consentiti dalle convenzioni internazionali (20) e dagli artt. 30 e 75 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200».

Quanto a quest'ultime, la dottrina ha però notato che il sistema delle fonti convenzionali internazionali, bilaterali e plurilaterali, è un vero e proprio "mare magnum", e rischia di trasformarsi in un labirinto da cui non è semplice venir fuori (21). Senza considerare poi che le Convenzioni internazionali, di regola, disciplinano le modalità di notifica riguardanti atti di natura civile o commerciale, esulando, invece, dalla regolamentazione internazionale, l'ambito degli atti tributari.

Segnaliamo infine che in ambito comunitario, per i soggetti residenti nell'Unione europea, l'art. 60-bis del D.P.R. n. 600/1973 (22) prevede una particolare procedura di notifica che costituisce però una mera facoltà per l'Amministrazione, ed è quindi un'alternativa alle modalità in precedenza illustrate.

In base al suo disposto l'Amministrazione finanziaria può richiedere all'Autorità competente di uno Stato membro, secondo le norme sulla notificazione dei corrispondenti atti nello Stato interpellato, di notificare al destinatario, tra gli altri, atti relativi all'imposizione diretta; su domanda dell'Autorità competente di uno Stato membro, l'Amministrazione procede, secondo la normativa nazionale, alla notifica degli atti richiesti al destinatario.

Diversa è la situazione quando invece l'Amministrazione non è a conoscenza del recapito estero del contribuente, ipotesi questa che può facilmente verificarsi nel caso indagato quando ad esempio al primo trasferimento all'estero comunicato all'Agenzia, successivamente ne segua un altro (dall'estero all'estero) cui non si dà seguito a comunicazione all'Amministrazione finanziaria italiana. In questo caso, poiché l'Amministrazione non dispone del nuovo indirizzo estero, dopo aver vanamen-

te provato a notificare nell'ultimo recapito alla stessa noto (23), un'eventuale irreperibilità della società, legittima l'Amministrazione a esperire la procedura ex art. 60, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 600/1973. La norma dispone che quando nel Comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 c.p.c. si affigge nell'albo del Comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione. La validità di siffatte notifiche è consolidata in giurisprudenza, ove si chiarisce che l'affissione all'albo comunale costituisce adempimento necessario e sufficiente al fine della validità della notifica secondo la speciale disciplina tributaria che è derogatoria rispetto a quella del codice di procedura civile (24).

Il delineato quadro è confermato, per quanto di nostra conoscenza, dalla prassi in uso presso le Agenzie fiscali.

Sebbene la necessità di provare le ricerche fatte non sia pacifica, è prassi delle Agenzie, per tutelare la propria azione da possibili contestazioni circa la validità delle notifiche eseguite a soggetti non residenti (25), procedere in ogni caso a notificare presso tutti gli indirizzi esteri noti. In caso di esito infruttuoso, effettuate le opportune ricerche presso le istituzioni competenti (Uffici esteri del registro), qualora dalle stesse il soggetto risulti irreperibile nei domicili esteri noti, l'Amministrazione procede con la notifica ex art. 60, comma 1, lett. e), ovvero tramite affissione dell'avviso nella casa comunale.

2.1 (segue) il trasferimento in discontinuità giuridica, la cancellazione della società dal registro delle imprese e le conseguenze sulle notifiche degli atti

Da quanto fin qui esposto, emerge chiaramente che non esistono "impedimenti" alle notifiche nei confronti di un soggetto trasferito all'estero, pertanto l'Amministrazione finanziaria è in linea di principio sempre in grado di eseguire accertamenti nei confronti di tali soggetti. Detto ciò, è opportuno tener presente però che al fine di una corretta notifica al soggetto trasferito, è necessario anche confrontarsi con le norme che disciplinano sotto il profilo civilistico il trasferimento della sede sociale all'estero (26).

(23) Quanto alla necessità di dovere documentare di avere posto in essere ricerche in ordine alla nuova residenza estera del contribuente, prima di procedere con la notifica presso l'Albo comunale, la giurisprudenza non è uniforme. Si veda in merito MELIS, *op. cit.*, 434, nota 204.

(24) Cfr. Cass., sez. trib., 25 gennaio 2002, n. 906, in *Boll. Trib. On-line*; e Cass., sez. I, 17 giugno 1999, n. 5994, in *Foro it.*, 2001, I, 302;

(25) Di fatto la procedura seguita per persone fisiche o giuridiche è identica.

(26) I riflessi civilistici dell'operazione, e in particolare la circostanza che i trasferimenti di sede possano avvenire in continuità giuridica o meno, influenzano inevitabilmente anche l'approccio fiscale. Le soluzioni approntate dall'Amministrazione finanziaria nell'applicazione delle norme tributarie tengono infatti conto dei profili civili. Si vedano, ad esempio, le considerazioni fatte in tema di variazione della residenza fiscale in corso d'anno nella ris. n. 9/E del 17 gennaio 2006, in *Boll. Trib.*, 2006, 681, dove si precisa che quando il trasferimento all'estero avviene senza continuità giuridica, nel corso del periodo d'imposta, questo s'interrompe, viceversa, se il trasferimento avviene in continuità, allora per determinare il momento della perdita della residenza fiscale si fa riferimento agli ordinari

(18) Con la sentenza n. 366 del 7 novembre 2007, in *Boll. Trib.*, 2008, 1869, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 58 e 60 del D.P.R. n. 600/1973 per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui prevedono che nel caso di notifica a un contribuente residente all'estero iscritto all'AIRE non debbono essere applicate le disposizioni di cui al citato art. 142 c.p.c.

(19) Cfr. MELIS, *op. cit.*, 444.

(20) Sul sito del Ministero degli affari con l'estero, www.esterio.it, è disponibile la guida, aggiornata al dicembre 2008, per le notifiche all'estero degli atti giudiziale ed extragiudiziali in materia civile e commerciale, in cui è indicato l'elenco delle convenzioni bilaterali in essere.

(21) Così GLENDI, *Illegittima l'applicabilità dell'art. 142 c.p.c. agli atti tributari notificati all'estero*, in *Corr. trib.*, 2008, 121.

(22) Introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 19 settembre 2005, n. 215, e intitolato "Assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'UE": la norma si profila attuativa della Direttiva 2003/93/CE del 7 ottobre 2003.

Di seguito vedremo infatti che il regime civilistico che connota il trasferimento all'estero, che di fatto dipende dalla legislazione dello Stato estero in cui ci si trasferisce, determina un cambiamento nel soggetto nei cui confronti è necessario notificare gli atti.

In base al diritto interno il trasferimento della sede sociale all'estero è ammesso solo se effettuato verso uno Stato che riconosce a sua volta la legittimità di tali operazioni (27). Diversamente, se il trasferimento di sede è effettuato verso uno Stato che non ne ammette la possibilità, lo stesso non avviene in continuità giuridica e si risolve necessariamente in un'estinzione della società nell'ordinamento italiano e in una sua ricostituzione *ex novo* nello Stato estero di destinazione (28). Da un punto di vista procedurale, l'estinzione della società si ha con il perfezionamento dell'operazione di trasferimento in conseguenza della pubblicazione, nel registro delle imprese territorialmente competente, della delibera sociale di trasferimento, e con il (successivo) deposito della copia del certificato di nuova iscrizione della società nel Registro estero. Con tale ultimo deposito la società trasferita è anche cancellata dal Registro imprese italiano. In altri termini con l'operazione di trasferimento all'estero (in c.d. discontinuità), se vengono meno tutti i collegamenti territoriali con lo Stato italiano, per l'ordinamento *si determina un'estinzione della società* (29) (30) e ciò con tutte le relative conseguenze.

La peculiarità di questa estinzione *ex* trasferimento, oltre al fatto che la stessa si realizza senza che sia intervenuto un preventivo procedimento liquidatorio, è che a differenza di ciò che avviene nell'ambito di altre operazioni di riorganizzazione societaria in cui si può assistere all'estinzione delle società senza preventiva liquidazione, i rapporti giuridici facenti capo alla società estinta non passano ad altra società (31).

Conseguentemente, il soggetto trasferito-estinto non

criteri di cui all'art. 73, comma 3, del TUIR.

(27) L'art. 25, comma 3, della legge n. 218 del 31 maggio 1995, dispone letteralmente che «*I trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati*».

(28) Per approfondimenti sulla disciplina civilistica, e relative implicazioni, dei trasferimenti di sede sociale all'estero si rinvia a RIGHINI, *Strumenti giuridici e fiscali per l'internalizzazione*, Milano, 2006, 14 s.

(29) Che la cancellazione dal registro delle imprese di una società di capitali coincida inequivocabilmente con l'estinzione delle stessa, dopo orientamenti contrastanti della giurisprudenza e l'introduzione dell'art. 2495 c.c., deve ormai ritenersi pacifico. Anche l'Agenzia delle entrate abbraccia tale posizione esplicitando il suo pensiero nella ris. n. 105/E del 21 aprile 2009, in *Boll. Trib. On-line*.

(30) Il nuovo art. 2495 c.c. ha introdotto un'esplicita previsione normativa che chiarisce l'efficacia costitutiva della cancellazione al fine dell'estinzione delle società di capitali, anche in presenza di creditori rimasti insoddisfatti. L'articolo al comma 2 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*».

(31) Laddove è previsto che si abbia il subentro dei rapporti esistono esplicite norme a riguardo. Nelle fusioni, ad esempio, l'art. 2504-bis c.c. dispone che la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori all'operazione.

può essere centro di imputazione di nuovi rapporti giuridici, pertanto non può essere più direttamente chiamato in causa. Ciò, in termini di efficacia delle notifiche, vuol dire che se queste fossero fatte direttamente nei confronti della società trasferita (in discontinuità), poiché per l'ordinamento italiano la società è estinta, le notifiche dovrebbero ritenersi inesistenti. Questa è la conclusione che dovrebbe trarsi trasponendo all'ipotesi del trasferimento all'estero con estinzione della società, quella dell'ordinaria cancellazione della società di capitali a seguito di processo liquidatorio. In particolare questa disciplina, così come novellata dal legislatore della riforma del diritto societario, prevede che dopo la cancellazione della società i creditori insoddisfatti, tra i quali rientra sicuramente anche il fisco, possono fare valere i loro diritti nei confronti *dei soci*, fino alle somme da loro riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, ed eventualmente nei confronti *dei liquidatori* (32) (33). La richiesta, se posta entro un anno dalla cancellazione può essere notificata presso l'ultima sede della società cancellata (trasferita) (34). Pertanto, conformemente, in caso di società trasferite in discontinuità (estinte), per individuare il destinatario e il luogo della notifica, nonché l'interlocutore del fisco, si dovrebbe fare riferimento sempre al disposto del secondo comma dell'art. 2495 c.c. L'applicazione di siffatta normativa dovrebbe risultare infatti come logica e implicita conseguenza degli effetti civilistici dell'operazione di trasferimento. Pertanto per la gestione degli accertamenti notificati dopo il trasferimento all'estero (in discontinuità) di una società di capitali, l'Amministrazione finanziaria potrà fare riferimento all'art. 2495 c.c.

3. L'INDIVIDUAZIONE DEL SOGGETTO NEI CUI CONFRONTI PUÒ AGIRE L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DOPO IL TRASFERIMENTO DI SEDE ALL'ESTERO

La diretta conseguenza di quanto esaminato sino ad ora, sulla conduzione degli accertamenti fiscali, è che se il trasferimento *avviene in continuità*, poiché la società mantiene la propria soggettività giuridica, seppur eventualmente *"tramutata"* in una veste compatibile con quella dell'ordinamento straniero in cui si è trasferita, l'Amministrazione mantiene quale unico interlocutore sempre la società trasferita. Solo nei confronti di que-

(32) Se è dimostrabile che il mancato pagamento è dipeso da loro colpa.

(33) Segnaliamo sul tema Comm. trib. prov. di Lucca 20 aprile 2007, n. 176, in *Boll. Trib.*, 2007, 1410, ove, invocando l'art. 2495 c.c., si afferma che la cancellazione della società dal registro delle imprese segna la fine della società anche in presenza di crediti insoddisfatti e di rapporti di altro tipo. Conseguentemente le pretese dei creditori potranno essere fatte valere solo con la notifica nei confronti dei soci. Per un commento sulla stessa si rinvia allo scritto di BUSCEMA - STEVANATO - DA PONT - LUPI, *Dopo la liquidazione della società chi è l'interlocutore del fisco?* in *Dial. trib.*, 2008, 142 s.

(34) Questa possibilità deve considerarsi una mera agevolazione procedurale, senza implicazioni di diritto sostanziale: cfr. G. VERNA - S. VERNA, *La liquidazione delle società di capitali*, Padova, 2009, 177. Peraltro è stato sottolineato dalla dottrina che il volere considerare ancora in vita (seppure per un periodo temporale limitato e soltanto al fine dell'effettuazione della notifica degli atti che la riguardano) la società cancellata, appare in stridente contrasto con il complessivo disegno della riforma societaria volto a rimarcare come con la cancellazione dal registro la società è estinta e, quindi, non è più giuridicamente esistente: cfr. CANCEDDA, *Cass. n. 25472 del 20 ottobre 2008: notificazione di atti tributari riguardanti società cancellate dal registro delle imprese e riforma del diritto societario, in il fisco*, n. 1/2009.

sta può procedere ad effettuare l'accertamento, notificandolo direttamente alla stessa.

Viceversa, se il trasferimento *non avviene in continità giuridica*, applicando le disposizioni per l'estinzione (cancellazione) delle società, l'interlocutore del fisco muta e deve essere individuato in prima istanza nei soci. In tal caso l'Amministrazione, in applicazione dell'art. 2495 c.c. (35), deve intestare e notificare l'accertamento del reddito societario direttamente ai soci in quanto aventi causa nella società estinta (36). La disposizione civilistica limita però la responsabilità dei soci alle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione. L'impossibilità di applicare tale "limitazione" all'ipotesi del trasferimento potrebbe così indebolire la ricostruzione appena fatta. In realtà tale circostanza non dovrebbe fare venire meno i presupposti per i quali la stessa si ritiene applicabile (profilo intrinsecamente civilistico) ma dovrebbe dare spazio all'applicazione dell'art. 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che disciplina la responsabilità dei rappresentanti e dei soci delle società in liquidazione (37). Ai sensi di tale articolo, la responsabilità dei soci per il pagamento delle imposte è limitata a quanto dagli stessi percepito durante la liquidazione e negli ultimi due anni antecedenti la deliberazione della stessa. Disposizione questa che certo meglio si attaglia all'ipotesi in argomento. Un ultimo passaggio ci preme evidenziare quanto all'applicabilità di tali norme. Chiamare in causa i soci (liquidatori e amministratori) ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 presuppone una definitività dell'accertamento societario il quale, come evidenziato dalla dottrina (38), è possibile proprio perché si può notificare l'accertamento alla società, ai soci *ex art.* 2495 c.c. In altri termini, l'accertamento delle imposte dovute dalla società, si innesta perché notificato ai soci e si svolge in contraddittorio con gli stessi poiché soggetti subentranti nella posizione della società estinta. Solo all'esito del giudicato o comunque della definitività dell'accertamento si aziona poi la responsabilità dei soci (o dei rappresentanti).

Innanzitutto l'accertamento con interlocutori i soci, la situazione che si viene a creare non è molto differente da quella di un qualunque altro accertamento, cosicché la circostanza del trasferimento all'estero è ininfluenza e non pare possa "depotenziare" l'attività accertatrice.

4. QUANTO ALLA POSSIBILITÀ DI TRASFERIRE AI SOCI RESIDENTI I REDDITI "ACCERTATI" IN CAPO ALLA SOCIETÀ TRASFERITA

Finora abbiamo visto che da un punto di vista sostanziale il trasferimento all'estero delle società non inficia l'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria, la quale può continuare a essere regolarmente esperita, se pur con gli accorgimenti visti in termini di notifiche e soggetto interlocutore.

Un'ulteriore problematica che indagiamo ora, al fine di valutare la veridicità della leggenda che vedrebbe i

(35) Non esistono infatti ostacoli ad applicare la norma anche ai rapporti tributari considerando il fisco come creditore insoddisfatto.

(36) È questa la tesi di STEVANATO, nell'articolo di cui alla nota 33.

(37) Alcuna dottrina ha però messo in discussione il campo di applicazione dell'articolo a seguito dell'introduzione dell'art. 2495 c.c.: in merito ved. BUSCEMA - STEVANATO - DA PONT - LUPI, *op. cit.*, 142 s.

(38) Cfr. STEVANATO, vedi nota 33.

trasferimenti all'estero delle società uno "scudo" agli accertamenti del fisco, è quella della possibilità per l'Amministrazione finanziaria di estendere l'accertamento in capo ai soci della società trasferita, in proporzione alle quote societarie da costoro possedute, e quindi trascinare anche questi ultimi nel procedimento accertativo. In altri termini la circostanza da verificare è se può essere attribuito ai soci il reddito accertato in capo alla società trasferita. In questo caso, la "soluzione trasferimento" risulterebbe inefficace al fine di mettere al riparo la società dal rischio "accertamento" potendo lo stesso essere esperito nei confronti dei soci. Il problema si pone a causa del filone giurisprudenziale (39) che, in analogia a quanto accade alle società di persone, in cui, come è noto, i redditi accertati in capo alla società si considerano indefettibilmente percepiti dai soci, estende il principio della trasparenza alle società di capitali con ristretta base sociale, i cui soci sono legati da vincoli di fiducia (40).

In base a questo orientamento la presenza di una ristretta base azionaria e di un vincolo di fiducia tra i soci determina una presunzione di distribuzione di utili in nero. La presunzione (41) induce un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente che deve fornire la prova negativa della mancata percezione dei redditi (42).

In base a questo orientamento l'Amministrazione finanziaria, in presenza di alcuni presupposti, può legittimamente ritenere che i redditi (utili) accertati ad una società di capitali possano essere considerati come distribuiti in nero ai soci e quindi accertati in capo a questi ultimi quali redditi di capitale non dichiarati. Nelle società a ristretta base esiste un vincolo di solidarietà e reciproco controllo per cui nella normalità dei casi si può ragionevolmente ritenere che gli utili occultati siano stati distribuiti proporzionalmente ai singoli soci (43).

(39) Per l'evoluzione giurisprudenziale sul punto si rinvia a BENAZZI, *Giudici di merito in contrasto con la Cassazione sulla presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito di società a ristretta base societaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 891; BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi nell'ambito delle società di capitali a "ristretta base" tra automatismi argomentativi e prova per presunzione*, *ivi*, 2004, 433, nonché la dottrina *ivi* richiamata.

(40) Il concetto di società a ristretta base sociale non è definito legislativamente ma è frutto di elaborazione giurisprudenziale. La Corte di Cassazione ha recentemente ritenuto legittima la presunzione anche con società di quattro soci (Cass., sez. trib., 17 novembre 2006, n. 24491, in *Boll. Trib. On-line*); cinque soci (Cass., sez. trib., 30 gennaio 2007, n. 1906, *ivi*); soci appartenenti allo stesso nucleo familiare (Cass., sez. trib., 26 novembre 2007, n. 24531, *ivi*).

(41) La presunzione in argomento è basata sul disposto della lett. d) dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, il quale dispone che «Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti».

(42) Espressione di questo orientamento sono le sentenze di Cass., sez. trib., 16 maggio 2003, n. 7664, e Cass., sez. trib., 16 ottobre 2000, n. 13763, entrambe in *Boll. Trib. On-line*.

(43) Il principio ha un'applicazione così estensiva che recentemente la Suprema Corte ha sostenuto che, «in tema di accer-

Per completezza si segnala però che esiste anche un altro orientamento giurisprudenziale in base al quale la ristretta base sociale e il vincolo fiduciario *non costituiscono prove, ma solo indizi di distribuzione di utili*; indizi che per assurgere a prova devono essere confermati da altri elementi.

Se fino a ieri il primo orientamento pareva decisamente essersi consolidato, si deve segnalare una recente controtendenza. Con la sentenza n. 14046 del 17 giugno 2009 (44), la Corte di Cassazione afferma infatti che non è possibile attribuire automaticamente maggiori redditi a un socio solo sulla base di affermazioni apodittiche essendo necessario ricorrere a elementi concreti (45).

In altri termini secondo il recente indirizzo giurisprudenziale, l'imputazione ai soci degli utili extracontabili accertati in capo alla società non può avvenire automaticamente, ma l'Agenzia delle entrate ha l'obbligo di illustrare gli elementi che fanno ritenere verosimile la presunzione di distribuzione ai soci.

Ulteriore circostanza affinché si possa configurare la presunzione di distribuzione di utili in nero, è che siano accertati redditi alla società *per ricavi non contabilizzati o costi oggettivamente inesistenti*. Solo in queste situazioni si può infatti ipotizzare la sussistenza di utili materialmente distribuibili (in nero) ai soci (46) (47).

Inoltre l'elaborazione del principio giurisprudenziale è tale per cui lo stesso deve ritenersi operativo *solo ove gli accertamenti siano effettivi*. La giurisprudenza precisa infatti che affinché la presunzione possa operare deve sussistere un valido accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati, il quale costituisce il presupposto per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi (48).

Ora, combinando i margini di applicabilità di siffatto indirizzo giurisprudenziale con quanto visto nei precedenti paragrafi circa la possibilità di effettuare regolarmente degli accertamenti alle società trasferite, si può ritenere che, a seguito di trasferimenti all'estero,

tamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base sociale», la «mera deduzione del profilo per cui l'esercizio ufficiale si sia concluso con perdite contabili» non è sufficiente a vincere la «presunzione di distribuzione, ai soci, degli eventuali utili extracontabili accertati»: così Cass., sez. trib., 8 luglio 2008, n. 18640, in *Boll. Trib. On-line*.

(44) In *Boll. Trib. On-line*; ved. IORIO, *Più reddito al socio senza automatismi dai controlli sulle Srl*, in *Il Sole 24 Ore* del 20 giugno 2009.

(45) Nel caso di specie i giudici del merito avevano avallato la costruzione presuntiva utilizzata dall'Ufficio, il quale sosteneva la tesi per cui il fatto ignoto (ricavi non contabilizzati dalla società) pur non provato documentalmente era idoneo a dimostrare il reddito in capo al socio in base alla logica ed al buon senso. Per la Cassazione queste sono affermazioni apodittiche, prive di elementi concreti, e quindi inidonee a fondare l'accertamento. Conseguentemente in tali situazioni non è possibile attribuire automaticamente maggiori redditi ai soci.

(46) Ad esempio in presenza di fatture (per costi) soggettivamente inesistenti, non si dovrebbe poter ipotizzare un utile da distribuire ai soci, perché il costo, anche se riferibile in realtà ad un altro soggetto, è stato realmente sostenuto dalla società. O ancora in ipotesi di disconoscimento di costi effettivamente sostenuti e dedotti dalla società.

(47) Sul punto vedi anche BEGHIN, *L'occulta distribuzione dei dividendi*, cit., 433.

(48) Cfr. Cass. n. 7664/2003, cit., che fa riferimento al «reddito giuridicamente accertato».

alle condizioni viste (49), sussiste sempre per i soci il rischio di vedersi esteso l'accertamento per la presunzione di utili in «nero» (50). Il rischio diventa ancora più marcato se la società dovesse essere irreperibile, poiché l'art. 39, comma 2, prevede che se il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dall'Ufficio ai sensi dell'art. 32, comma 1, nn. 3 e 4 (ipotesi questa plausibile se la società è appunto irreperibile), l'esistenza di attività non dichiarate (o l'inesistenza di passività dichiarate), è desumibile anche sulla base di presunzioni *semplici*, prive dei requisiti di *gravità, precisione e concordanza*.

In generale però l'assunzione del rischio deve essere controbilanciata dalla consapevolezza che esistono elementi difensivi da «spendere» in sede di eventuale accertamento (51).

5. CONCLUSIONI

Da quanto visto nei precedenti paragrafi si possono trarre alcune conclusioni. Il profilo civilistico influenza l'approccio fiscale, anche procedurale, in termini di accertamenti. Pertanto se il trasferimento *avviene in continuità giuridica*, l'Amministrazione ha quale interlocutore sempre la società trasferita nei cui confronti procede a effettuare l'accertamento notificandolo direttamente alla stessa. Eventualmente, se esistono i presupposti, potrebbe anche andare sui soci, seguendo il filone giurisprudenziale della ristretta base azionaria. Viceversa, se il trasferimento *non avviene in continuità giuridica*, applicando le disposizioni per l'estinzione (cancellazione) delle società, l'interlocutore del fisco muta e deve essere individuato nei soci (ed eventualmente nell'amministratore-liquidatore). In quest'ultimo caso da un punto di vista sostanziale le «armi» del fisco non sono spuntate, anzi risulterebbero rafforzate, poiché il fisco perfezionando l'accertamento nei confronti della società con la notifica ai soci, oltre che precostituirsi gli estremi per chiamare in causa anche i soci stessi per la via della ristretta base azionaria, sempre che ne esistano i presupposti, può rivolgere le proprie pretese anche nei confronti di questi ultimi per le somme non riscosse dalla società (nei limiti dell'art. 2495 c.c. e dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973).

In generale quindi, sia pur con le probabili (ma non insormontabili) difficoltà che possono discendere dall'azionare accertamenti in contesti di trasferimento transnazionale, sembra potersi concludere che la «legenda» da cui siamo partiti, che vuole che l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria a seguito dei trasferimenti all'estero delle società non possa dispiegarsi compiutamente, forse, è proprio solo una leggenda ... metropolitana!!

Dott. Alberto Righini

(49) Ristretta base sociale e accertamento di maggiori redditi per ricavi non dichiarati o costi inesistenti.

(50) Su quest'ultimo punto vedi CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2005, 1110.

(51) Non essendo questa la sede opportuna per approfondire l'argomento ci limitiamo a evidenziare che è possibile proporre varie eccezioni che attengono al profilo soggettivo, oggettivo e giuridico della fattispecie.