



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI AVELLINO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	SPINIELLO	MODESTINO	Presidente
<input type="checkbox"/>	DE GRUTTOLA	GIOVANNI	Relatore
<input type="checkbox"/>	RAFFONE	TOBIA GERARDO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 61/2017
depositato il 26/01/2017

- avverso RECUPERO GREDIT n° TFKCR20160200025 IRAP 2011
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE AVELLINO

proposto dal ricorrente:

PANNESE MAURIZIO
QUALE LIQUIDATORE E SOCIO PM CALZATURE SRL (CESSATA)
C DA CARDITO 47 B 83031 ARIANO IRPINO AV

difeso da:

CASTELLANO VINCENZO
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 61/2017

UDIENZA DEL

13/04/2017 ore 09:00

N° **549/2017**

PRONUNCIATA IL:
13/04/2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL
14/04/2017

Il Segretario

Antonio Imbriano

CONCLUSIONI

Il sig. Pannese Maurizio nato il 18.12.1975 ad Ariano Irpino e domiciliato in Ariano Irpino (AV.) alla Via Contrada Cardito n. 47/B, CF. PNN MRZ 75T18 A399S, in qualità di liquidatore e di socio della società PM Calzature srl con sede in Ariano Irpino (AV.) alla Via Viggiano n. 33, elettivamente domiciliato in Ariano Irpino (AV.) alla Via Fontana Angelica n. 1, presso lo studio del rag. Vincenzo castellano dal quale è rappresentato e difeso giusta mandato in calce all'atto introduttivo del giudizio, nel ricorso conclude e chiede alla Commissione Tributaria Provinciale adita:

- Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per omesso contraddittorio;
- Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto è stato notificato dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese;
- Di estinguere il giudizio in quanto la società è stata cancellata dal registro delle imprese;
- Di dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di notifica, in quanto l'atto è stato notificato all'ex liquidatore;
- Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento per infondatezza nel merito in quanto la dichiarazione Irap è stata correttamente presentata;
- Nulla le sanzioni irrogate in quanto illegittime e prive di fondamento giuridico;
- Di condannare l'amministrazione finanziaria, al pagamento delle spese del giudizio, così come previsto dall'art. 15 del D. lgs n. 546/1992, nella misura di € 2.000,00, che riterrà di giustizia.
- La discussione della controversia in pubblica udienza;
- La sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Avellino, in persona del Direttore p.t., nelle controdeduzioni conclude e chiede alla Commissione Tributaria Provinciale adita:

- Il rigetto del ricorso. Spese di lite come da nota spese.

FATTO

L'Agenzia delle Entrate notifica al sig. Pannese Maurizio, nella qualità di liquidatore della soc. P.M. Calzature srl, l'avviso di accertamento n. TFKCR20160200025, con il quale recupera a tassazione il credito IRAP dell'anno 2011, utilizzato in compensazione nell'anno di imposta 2012.

Il recupero è scaturito dall'utilizzo di un credito IRAP, utilizzato in compensazione, inesistente in quanto né per l'anno 2011 e né per l'anno 2010 è stata presentata la dichiarazione dei redditi.

L'Amministrazione Finanziaria dai controlli effettuati sui modelli F24, acquisiti al sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria nell'anno 2012, risulta l'utilizzo di importi a credito in compensazione ai sensi dell'art. 17 decreto legislativo 241/1997, senza che vi sia stato un credito da utilizzare.

Il sig. Pannese impugna l'avviso di accertamento e chiede che venga dichiarata:

- 1) La nullità per omesso contraddittorio;
- 2) La nullità in quanto notificato ad una società cancellata dal Registro delle Imprese;
- 3) L'estinzione del giudizio – Cassazione Sez. Unite sentenza n. 6070/2013;
- 4) La nullità della notifica in quanto l'atto è stato notificato all'ex liquidatore;

Nel merito:

La dichiarazione dei redditi per il periodo di imposta 30.10.2010-30.06.2011 è stata regolarmente presentata in data 25.11.2011 con un credito IRAP di euro 4.016,00.

L'Agenzia delle Entrate nelle controdeduzioni impugna quanto eccepito dal ricorrente e chiede il rigetto del ricorso in quanto le eccezioni formulate risultano essere infondate tanto in fatto che in diritto.

Le eccezioni contenute nel ricorso sono infondate, infatti:

- 1) L'obbligo del contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento non sussiste nel nostro ordinamento;
- 2) L'estinzione della società ha effetto trascorsi cinque anno dalla cancellazione dal Registro delle imprese;
- 3) Trova applicazione l'art. 28, comma 4, del D.Lgs 175/2014, per effetto del quale il recupero può avvenire nel quinquennio.
- 4) La notifica al liquidatore è perfettamente regolare, e il liquidatore è responsabile per il pagamento dei debiti tributari.

L'Agenzia delle Entrate in data 13.01.2017 comunica il diniego del reclamo, avvertendo il ricorrente che può costituirsi in giudizio e l'Ente difenderà gli interessi erariali in ogni stato e grado del giudizio. L'eventuale costituzione in giudizio comporta il pagamento del contributo unificato (art. 13, comma 6-quater, DPR n. 115/2002), e che la parte che perde può essere condannata al rimborso delle spese sostenute dalla controparte, maggiorate del 50% a titolo di spese del procedimento di mediazione (art. 15, comma 2-spties, D. Lgs n. 546/1992).

All'udienza del 23.02.2017 la Commissione Tributaria provinciale di Avellino sospende l'esecutività dell'atto impugnato e fissa per la trattazione del merito l'udienza del 13.04.2017, ore 9,00.

In data 31.03.2017 il ricorrente deposita giurisprudenza di merito.

Alla pubblica udienza odierna il giudice relatore espone i fatti di causa; i rappresentanti delle parti, dopo ampia discussione, concludono per l'accoglimento dei rispettivi scritti difensivi.

Il Collegio, esaurita la discussione orale, riunito in Camera di Consiglio, decide come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

In esito alla pubblica udienza il Collegio rileva che non vi è motivo di discostarsi dall'univoco orientamento della giurisprudenza di legittimità secondo il quale l'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il 13 dicembre 2014, o successivamente (Cass. Sez. V sent. 2.4.2015 n. 6742). Poiché nel caso di specie la società destinataria dell'avviso di accertamento risulta cancellata dal registro delle imprese in data 26.04.2012, deve dichiararsi la nullità dell'avviso di accertamento impugnato, in quanto emesso nei confronti di soggetto giuridicamente non più esistente.

L'eccezione sollevata dal ricorrente in merito alla questione relativa all'intervenuta estinzione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c. va esaminata preliminarmente, che nel caso fosse fondata ogni altra eccezione resta assorbita. Secondo la disposizione codicistica, approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese. L'estinzione della società e la conseguente cancellazione dal Registro imprese -

secondo il principio di diritto affermato nella sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 4062/2010 - ne fa venir meno l'esistenza e, dunque, la soggettività giuridica. L'art.2495, cod.civ., infatti, dispone che la cancellazione dal Registro delle imprese sia preceduta dalla approvazione del bilancio finale di liquidazione e che, dopo la cancellazione della società, i creditori sociali - che non sono stati soddisfatti - possano far valere i loro crediti nei confronti dei soci (per le società di capitali, solamente fino a concorrenza di quanto riscosso in base al bilancio finale di liquidazione,) e nei confronti dei liquidatori, solo in caso di colpa di questi ultimi. Ora, la dizione "ferma restando l'estinzione della società", è di portata costitutiva perché con l'intervenuta cancellazione della società dal Registro delle imprese, mutano le conseguenze fiscali dopo tale cancellazione.

E' noto il costante principio di legittimità (Corte di Cassazione n. 7676/2012 e Corte di Cassazione n. 22863/2011) secondo il quale il socio o i soci di una società di capitali, estinta per cancellazione dal registro delle imprese, succede a questa nel processo a norma dell'art. 110 C.P.C. - che prefigura un successore universale ogni qualvolta viene meno una parte - solo se abbia riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione, secondo quanto dispone l'art. 2495, secondo comma, C.C.: tale situazione non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la di lui successione nel processo contro la società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota. Va osservato, a tale proposito, che l'Agenzia delle Entrate, sulla quale incombeva il relativo onere, ai sensi dell'art. 2697 C.C., non ha minimamente dedotto la sussistenza del presupposto di fatto sulla base del quale l'art. 2495 C.C. consente di riconoscere la responsabilità patrimoniale in capo agli ex soci per debiti sociali del soggetto giuridico ormai estinto, e cioè l'esistenza di utili riscossi in base al bilancio finale di

liquidazione, che, nel caso in esame, il ricorrente ha radicalmente contestato, mediante il deposito degli atti della società estinta dal quale si rileva che nessuna distribuzione di utile è stata effettuata (il bilancio finale di liquidazione è stato regolarmente redatto e depositato).

Va, altresì, osservato che il ricorso è fondato anche sotto il profilo dedotto dall'Ufficio ed afferente alla dedotta responsabilità personale degli ex soci, quali titolari di redditi da partecipazione societaria.

E' vero che, secondo la Suprema Corte, il reddito da partecipazione del socio di una società di capitali a ristretta partecipazione, a seguito dell'accertamento di un maggior reddito in capo alla società, può implicare l'accertamento di un maggior reddito proprio della persona fisica, e diventa ad essa autonomamente imputabile in seguito all'accertamento a carico della società d'appartenenza di un maggior reddito non dichiarato.

Tuttavia, nel caso in esame, per le ragioni sopraesposte, l'avviso d'accertamento intestato alla società estinta è radicalmente nullo, sicché manca del tutto il presupposto logico-giuridico dal quale desumere l'eventuale maggior reddito imputabile alla società estinta, da imputare, a sua volta alle persone fisiche dei soci quale reddito di partecipazione secondo la presunzione sopracitata.

In assenza dell'atto presupposto, non vi è, quindi, nessuna prova della percezione di redditi da partecipazione societaria in capo ai ricorrenti, quali persone fisiche, che sarebbero, altrimenti, assoggettati del tutto arbitrariamente alle conseguenze di una doppia presunzione, (maggior reddito societario presunto e presunzione di percezione di parte di tale ipotetico maggior reddito pro quota), del tutto priva di base fattuale e manifestamente priva di plausibilità giuridica.

Infine, giova ricordare, per completezza di motivazione, che, nel caso in esame, è del tutto inapplicabile l'art. 28, comma 4, del D. Lgs n. 175/2014, poiché tale nuova

disposizione non è applicabile retroattivamente come già chiarito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 6743/2015.

L'amministrazione, quindi, non poteva notificare atti impositivi nei confronti della società estinta in quanto atti giuridicamente privi di ogni effetto giuridico. L'Agenzia quindi non poteva emanare e notificare gli avvisi di accertamento alla società, di cui il ricorrente era socio. L'unica azione che l'Amministrazione poteva far valere, ricorrendone le condizioni, era quella sulla responsabilità di soggetti quali soci, amministratori e liquidatori. Per quest'ultima norma, 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. Dal chiaro tenore testuale delle disposizioni tributarie e civilistiche, la responsabilità dei soci per le obbligazioni fiscali non assolte è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo nelle varie fasi. Sicché il Fisco, il quale voglia agire nei confronti del socio, è tenuto a dimostrare il presupposto della responsabilità di quest'ultimo, e cioè che, in concreto, vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa (C. 19732/2005), ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale. Ne deriva che, una volta liquidata e cancellata la contribuente società di capitali, non si realizza una semplice modificazione soggettiva del rapporto obbligatorio con il Fisco, dovendo questo accertare in capo ai soci i requisiti prescritti dalla legge per la responsabilità diretta. In conclusione, nessuna azione poteva essere intrapresa nei confronti della società in quanto la società aveva cessato di esistere, conseguendone l'inammissibilità dello stesso. Ogni valutazione è preclusa a questa Collegio, perché il processo non solo non può essere proposto nei confronti di una persona giuridica non più esistente ma non può proseguire neppure nei confronti dell'ex liquidatore, così come di eventuali ex soci e/o e amministratori,

atteso che le disposizioni tributarie e civilistiche non prevedono alcun subentro automatico di costoro nei rapporti col Fisco (Corte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 77968 del 2012). Nel caso di specie l'atto impugnato è affetto da illegittimità in quanto notificato dopo la cancellazione della società e trascorso un anno dalla sua cancellazione. Invero, come sopra esposto, a norma dell'art. 2495 c.c., la società cancellata non è più giuridicamente esistente. La notifica dell'avviso per l'anno 2011 è stata effettuata in data 11.08.2016, ed all'epoca la società era una persona giuridica inesistente. L'art.36., comma 3, del DPR 602/1973, stabilisce che i soci, i quali abbiano ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o abbiano avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. È, dunque, consentito al Fisco di agire in via sussidiaria nei confronti dei soci "pro quota", salvo quanto previsto dal vecchio art. 2456, e dal nuovo art. 2495 c.c.. Per quest'ultima norma, 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. Dal chiaro tenore testuale delle disposizioni tributarie e civilistiche, la responsabilità dei soci per le obbligazioni fiscali non assolte è limitata alla parte da ciascuno di essi conseguita nella distribuzione dell'attivo nelle varie fasi. Sicché il Fisco, il quale voglia agire nei confronti del socio, è tenuto a dimostrare il presupposto della responsabilità di quest'ultimo, e cioè che, in concreto, vi sia stata la distribuzione dell'attivo e che una quota di tale attivo sia stata riscossa (C. 9732/2005), ovvero che vi siano state le assegnazioni sanzionate dalla norma fiscale. Il comma 5 dell'art. 36, prevede una procedura ad hoc. (cfr sentenza citata). Il ricorso

dunque, ritenute assorbenti tutte le altre questioni, va accolto nei termini sopra indicati, con conseguente annullamento dell'avviso di accertamento per cui è causa. Sussistono giusti motivi, data la peculiarità delle questioni processuali e sostanziali trattate, per compensare integralmente le spese processuali.

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sez. 1,

P.Q.M.

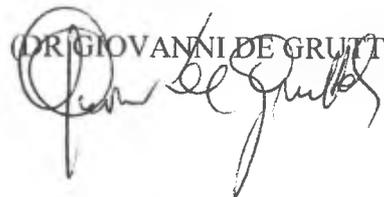
La Commissione accoglie il ricorso.

Spese compensate.

Avellino li 13.04.2017

IL RELATORE-ESTENSORE

(DR GIOVANNI DE GRUTOLA)



IL PRESIDENTE

(PROF. MODESTINO SPINIELLO)

