



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI AVELLINO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |             |                   |            |
|--------------------------|-------------|-------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SPINIELLO   | MODESTINO         | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | DE GRUTTOLA | GIOVANNI          | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | DE SIMONE   | GIOVANNI BATTISTA | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |

SI RILASCIATA PER COPIA STUDIO



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1447/2015 depositato il 09/09/2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030302649/2014 IVA-ALTRO 2010 contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**  
MAINIERO MARIA ASSUNTA  
C DA MADDALENA 27 83031 ARIANO IRPINO AV

**difeso da:**  
CASTELLANO VINCENZO  
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 1447/2015

UDIENZA DEL

02/12/2015 ore 11:30

N°

212/16

PRONUNCIATA IL:

7 MAR 2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

- 1 MAR 2016

Il Segretario


IL SEGRETARIO DELLA SEZIONE

*Manfrino*

## CONCLUSIONI

La sig.ra Mainiero Maria Assunta, nato il 03.06.1968, CF.: MNRMSS68H43A399N, in qualità di socio della soc. Coop. F.M.U. Metalmeccanica r.l., con sede in Ariano Irpino (AV.) alla Via Maddalena n. 16/A, elettivamente domiciliato in Ariano Irpino (AV.) in Via Fontana Angelica n. 1 presso lo studio del rag. Castellano Vincenzo, 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:

- 1) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto sono attribuiti al contribuente le riprese fiscali IVA;
- 2) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per mancanza di motivazione;
- 3) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto il D. Lgs 175/2014 non può avere efficacia retroattiva;
- 4) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per omesso contraddittorio;
- 5) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto è stato notificato dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese;
- 6) Di estinguere il giudizio in quanto la società è stata cancellata dal registro delle imprese;
- 7) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto i costi oggetto della contestazione sono stati documentati e sono interamente deducibili a sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR;
- 8) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto i costi oggetto della contestazione sono stati documentati e la relativa IVA è interamente detraibile;
- 9) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto è stato sottoscritto da un soggetto privo di qualifica e di poteri, come stabilito dalla Corte Costituzionale n. 37/2015;  
-nulle le sanzioni irrogate in quanto illegittime e prive di fondamento giuridico;



-di condannare l'amministrazione finanziaria, al pagamento delle spese di giudizio, così come previsto dall'art., 15 del D. lgs 546/1992 n. 546, nella misura di euro 1.000,00, che riterrà di giustizia.

La trattazione della controversia in pubblica udienza.

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

- In via pregiudiziale, dichiarare la inammissibilità del ricorso;
- Via di merito -eventuale- ferma la richiesta di istruttoria dibattimentale, rigettare il ricorso.

Spese di giustizia di cui si chiede la liquidazione, a norma del D.M. n. 55/2014, con la riduzione prevista dall'art. 15, comma 2bis, D. Lgs 546/1992, in € 3.662,00.

Nelle doppie memorie depositate in data 12-11-2015 la sig.ra Mainiero Maria Assunta in risposta alle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate, rassegna le seguenti conclusioni:

- 1) Di dichiarare l'estinzione del giudizio, perchè la pretesa erariale nei confronti dei soci è priva di fondamento giuridico, in quanto l'A.F. non ha provato che i soci abbiano riscosso somme sulla base del bilancio finale di liquidazione;
- 2) Di rigettare la richiesta di inammissibilità del ricorso da parte dell'A.F., in quanto l'Ufficio, a norma dell'art. 17-bis del D. Lgs, poteva rilevare esclusivamente l'improcedibilità del ricorso.

#### FATTO

La sig.ra Mainiero Maria Assunta propone ricorso/reclamo avverso l'atto di contestazione n. TFK 030302649/2014 notificato in data 13.04.2015 emesso dall'Agenzia delle Entrate con il quale chiede il pagamento dell'imposta IVA in misura di euro 4.000, oltre interessi e sanzioni, accertata alla soc. Coop. F.M.U.

Metalmeccanica r.l., nei confronti della quale era decaduta dall'emettere l'accertamento per cancellazione dal registro delle imprese da oltre un anno.

Nel ricorso la sig.ra Mainiero Maria Assunta, formula la questione di legittimità Costituzionale del D. Lgs n. 175/2014 in quanto viola l'art. 76 della Costituzione nella parte in cui il Governo, delegato dal Parlamento per l'esercizio della funzione legislativa, non ha rispettato i principi e i criteri stabiliti dagli art. 1 e 7 della legge delega n. 23/2014.

### IN DIRITTO

- 1) La nullità dell'avviso di accertamento , per Iva non tassabile in capo alle persone fisiche;
- 2) Soggetti coobbligati pag. 4 avviso di accertamento: mancanza di motivazione;
- 3) Nullità per omesso contraddittorio: Corte Costituzionale ordinanza n. 244/2009 – art. 12, comma 2 legge n. 212/2000;
- 4) La nullità dell'avviso di accertamento in quanto è stato notificato ad una società cancellata dal Registro delle Imprese: La Corte di cassazione con l'ordinanza n. 28187/2013 ha affermato che l'avviso di accertamento è nullo se notificato a società cancellata dal registro delle Imprese.
- 5) La estinzione del giudizio – Cassazione sez. unite sentenza n. 6070 del 12.03.2013: la cancellazione dal Registro delle imprese di una società “determina la estinzione del soggetto giuridico e la perdita della sua capacità processuale”.
- 6) Fatture per operazioni inesistenti: è onere dell'Amministrazione fornire la prova che le operazioni indicate in fattura non sono mai state poste in essere;
- 7) Frode fiscale e detrazione IVA: l'onere probatorio di operazioni inesistenti non può essere assolto con indizi ;
- 8) Carezza di potere di firma del dirigente che ha sottoscritto l'atto: Violazione ed eccesso di potere in relazione all'art. 42, comma 1, DPR 600/1973 e dell'art. 7 legge

SCIA PER USO STUDIO

n. 212/2000: inesistenza giuridica dell'atto impositivo per carenza del potere dirigenziale del delegante o chi ha sottoscritto l'avviso di accertamento, in mancanza della sua qualifica di dirigente.

### NEL MERITO

- FATTURE DA EMETTERE: infondatezza del recupero per essere state, le attività descritte in fattura, regolarmente poste in essere: trattasi di prestazioni di servizi relative a ricerca di mercato, pubblicità e segnalazione clienti.

L'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzioni contesta punto per punto quanto eccepito dal ricorrente e conclude per l'inammissibilità del ricorso, in subordine per il rigetto dell'impugnazione.

- Il ricorso è inammissibile per violazione del termine dilatorio contenuto nel 9° comma dell'art. 17 -bis del D. lgs 546/1992: il ricorso è stato proposto in data 28.05.2015 mentre la costituzione in giudizio è avvenuta in data 9.9.2015, prima dello scadere dei 90 giorni per la mediazione.
- L'Ufficio, preso atto della cancellazione della cooperativa dal registro delle Imprese, ha provveduto a notificare l'accertamento al socio, ipotizzando che costui abbia ottenuto, per effetto della liquidazione, denaro o beni.
- L'eccezione di incostituzionalità del D. lgs è infondata in quanto non appare che il Governo abbia infranto i limiti della legge delega;
- L'ufficio, essendo stata cancellata la cooperativa dal Registro delle Impresa, ha provveduto ad annullare l'avviso di accertamento notificato alla stessa e rinotificato personalmente al socio.
- Nessuna decadenza si è verificata per la notifica dell'avviso di accertamento, in quanto per effetto dell'art. 28 del D. lgs 175/2014 il termine di decadenza è fissato in cinque anni e in dieci anni per quanto previsto dall'art. 36 del DPR 602/1973;

SI RII PER USO STUDIO



- L'eccezione di intassabilità nei confronti del socio è infondata in quanto egli risponde personalmente delle imposte dovute dalla società e l'avviso di accertamento è ben motivato al riguardo;
- Per quanto riguarda i termini per l'accertamento nessuna decadenza si è verificata in quanto l'art. 28 è applicabile anche al tempo pregresso.
- Il contraddittorio preventivo, nel caso di specie, non è previsto, pertanto nessun violazione di legge si è verificata;
- I costi e le spese sono deducibili se sono inerenti l'attività, in difetto il costo non ha titolo per essere dedotto.

Infine il Direttore Provinciale è dirigente di ruolo quale vincitore di concorso ben dal 1992, e la dr.ssa Angelillo è funzionario che sottoscrive in forza di ordini di servizio.

Infine conclude per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, in subordine per il rigetto con condanna alle spese del giudizio e della mediazione.

Nelle memorie, tempestivamente depositate, la sig.ra Mainiero Maria Assunta impugna quanto dedotto dall'Ufficio impositore e chiarisce che non si tratta di inammissibilità del ricorso, bensì di improcedibilità. Non avendo l'Ufficio chiesto il termine per la mediazione e avendo depositato la proposta in data 23.09.2015, il ricorso diventa procedibile.

Per quanto riguarda la retroattività dell'art. 28 del D. Lgs 175/2014 tempestivamente è intervenuta la Corte Suprema di Cassazione con la sentenza n. 6743/2015 che ha chiarito che il termine quinquennale opera per le richieste di cancellazione effettuate a decorrere dal 13.12.2014.

Per la responsabilità dei soci/liquidatori, l'art. 2495 C.C. dispone che "dopo la cancellazione della società 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

RILAS  
STUDIO

pagamento è dipeso da colpa di questi”. Non essendoci distribuzione di utile, nessuna azione può essere intrapresa nei confronti del ricorrente. Inoltre l’Amministrazione non ha dimostrato che una tale condizione si sia verificata concretamente.

Conclude per l’accoglimento del ricorso e la condanna dell’Amministrazione alle spese del giudizio.

All’udienza del 07.10.2015 la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino sospende l’esecutività dell’atto impugnato e fissa per la discussione del merito l’udienza del 02.12.2015, ore 9,00.

All’udienza del 02.12.2015 il processo viene trattato in pubblica udienza ritualmente richiesta dal ricorrente. 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, esaminati gli scritti difensivi e i documenti allegati, decide come da dispositivo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

La prima eccezione formulata nel ricorso circa l’incostituzionalità del D.Lgs 175/2014 per eccesso di delega da parte del Governo rispetto alla delega emanata dal Parlamento è infondata essendo la richiesta di incostituzionalità generica e non circoscritta ad alcuna situazione.

Sulla eccezione pregiudiziale di inammissibilità del ricorso avanzata dall’Agenzia delle Entrate, per violazione dell’art. 17-bis del D. Lgs 546/1992, il Collegio ritiene che la richiesta è infondata e va rigettata. Non c’è motivo di dichiarare inammissibile il ricorso. L’art. 1, comma 611, della L. 147/2013, ha sostituito il comma 2 dell’art. 17 bis del citato D. Lgs, con il seguente: “La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l’Agenzia delle Entrate, in sede di rituale

6 M

costituzione in giudizio può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione".

Dal tenore della norma si evince che la fase amministrativa del reclamo necessita in ogni caso di 90 giorni, motivo per cui l'istanza produrrà gli effetti del ricorso decorso il predetto termine.

Inoltre, qualora il ricorso venga depositato prima di tale termine, la parte resistente (Agenzia delle Entrate nel caso in esame), in sede di controdeduzioni potrà eccepirne l'improcedibilità a cui seguirà un termine concesso dal Presidente, nel caso in cui costui ne accoglierà l'eccezione, per consentire la mediazione.

Solo dopo 150 giorni (di cui 90 per la mediazione e 60 per la costituzione in giudizio della parte resistente) il Giudice potrà fissare la data di trattazione.

"Se il contribuente, costituitosi prematuramente, chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del D. Lgs. n. 546 del 1992 e il Presidente fissa la trattazione dell'istanza di sospensione anteriormente al decorso dei 90 giorni, l'Ufficio, con memoria, deduce preliminarmente che, a fronte di un ricorso improcedibile, non può essere svolta alcuna attività processuale, neppure cautelare, e chiede il rinvio della trattazione".

Nel caso in esame non è stata svolta alcuna attività, trascorso i novanta giorni dalla proposizione del ricorso/reclamo il ricorso è divenuto procedibile, senza che all'udienza di trattazione sia stato richiesto il termine per la mediazione.

Successivamente, l'eccezione sollevata dal ricorrente in merito alla questione relativa all'intervenuta estinzione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c.. 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.

7 9



STUDIO

HILAS

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

UDIO  
RILASCO

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

LASCIA UDIO

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 2010 è stata effettuata in data 13.04.2015, 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

RIASO...IA PER UO STUDIO

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 novità e la peculiarità delle questioni processuali e sostanziali trattate, per compensare integralmente le spese processuali.

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sez. 4,

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso.

Spese compensate.

Avellino li 02.12.2015

IL RELATORE-ESTENSORE

(DR GIOVANNI DE GRUTTOLA)

IL PRESIDENTE

(PROF. MODESTINO SPINIELLO)



RIASO...IA PER UO STUDIO





REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI AVELLINO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

- |                          |             |                   |            |
|--------------------------|-------------|-------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | SPINIELLO   | MODESTINO         | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | DE GRUTTOLA | GIOVANNI          | Relatore   |
| <input type="checkbox"/> | DE SIMONE   | GIOVANNI BATTISTA | Giudice    |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |
| <input type="checkbox"/> |             |                   |            |

SI RILASCIATA PER COPIA STUDIO



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1447/2015 depositato il 09/09/2015
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030302649/2014 IVA-ALTRO 2010 contro:  
AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**  
MAINIERO MARIA ASSUNTA  
C DA MADDALENA 27 83031 ARIANO IRPINO AV

**difeso da:**  
CASTELLANO VINCENZO  
VIA FONTANA ANGELICA 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 1447/2015

UDIENZA DEL

02/12/2015 ore 11:30

N°

212/16

PRONUNCIATA IL:

7 MAR 2016

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

- 1 MAR 2016

Il Segretario

IL SEGRETARIO DELLA SEZIONE

M. Franchino

## CONCLUSIONI

La sig.ra Mainiero Maria Assunta, nato il 03.06.1968, CF.: MNRMSS68H43A399N, in qualità di socio della soc. Coop. F.M.U. Metalmeccanica r.l., con sede in Ariano Irpino (AV.) alla Via Maddalena n. 16/A, elettivamente domiciliato in Ariano Irpino (AV.) in Via Fontana Angelica n. 1 presso lo studio del rag. Castellano Vincenzo, 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:

- 1) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto sono attribuiti al contribuente le riprese fiscali IVA;
- 2) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per mancanza di motivazione;
- 3) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto il D. Lgs 175/2014 non può avere efficacia retroattiva;
- 4) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per omesso contraddittorio;
- 5) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto è stato notificato dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese;
- 6) Di estinguere il giudizio in quanto la società è stata cancellata dal registro delle imprese;
- 7) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto i costi oggetto della contestazione sono stati documentati e sono interamente deducibili a sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR;
- 8) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto i costi oggetto della contestazione sono stati documentati e la relativa IVA è interamente detraibile;
- 9) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto è stato sottoscritto da un soggetto privo di qualifica e di poteri, come stabilito dalla Corte Costituzionale n. 37/2015;  
-nulle le sanzioni irrogate in quanto illegittime e prive di fondamento giuridico;



-di condannare l'amministrazione finanziaria, al pagamento delle spese di giudizio, così come previsto dall'art., 15 del D. lgs 546/1992 n. 546, nella misura di euro 1.000,00, che riterrà di giustizia.

La trattazione della controversia in pubblica udienza.

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

- In via pregiudiziale, dichiarare la inammissibilità del ricorso;
- Via di merito -eventuale- ferma la richiesta di istruttoria dibattimentale, rigettare il ricorso.

Spese di giustizia di cui si chiede la liquidazione, a norma del D.M. n. 55/2014, con la riduzione prevista dall'art. 15, comma 2bis, D. Lgs 546/1992, in € 3.662,00.

Nelle doppie memorie depositate in data 12-11-2015 la sig.ra Mainiero Maria Assunta in risposta alle controdeduzioni dell'Agenzia delle Entrate, rassegna le seguenti conclusioni:

- 1) Di dichiarare l'estinzione del giudizio, perchè la pretesa erariale nei confronti dei soci è priva di fondamento giuridico, in quanto l'A.F. non ha provato che i soci abbiano riscosso somme sulla base del bilancio finale di liquidazione;
- 2) Di rigettare la richiesta di inammissibilità del ricorso da parte dell'A.F., in quanto l'Ufficio, a norma dell'art. 17-bis del D. Lgs, poteva rilevare esclusivamente l'improcedibilità del ricorso.

**FATTO**

La sig.ra Mainiero Maria Assunta propone ricorso/reclamo avverso l'atto di contestazione n. TFK 030302649/2014 notificato in data 13.04.2015 emesso dall'Agenzia delle Entrate con il quale chiede il pagamento dell'imposta IVA in misura di euro 4.000, oltre interessi e sanzioni, accertata alla soc. Coop. F.M.U.

Metalmeccanica r.l., nei confronti della quale era decaduta dall'emettere l'accertamento per cancellazione dal registro delle imprese da oltre un anno.

Nel ricorso la sig.ra Mainiero Maria Assunta, formula la questione di legittimità Costituzionale del D. Lgs n. 175/2014 in quanto viola l'art. 76 della Costituzione nella parte in cui il Governo, delegato dal Parlamento per l'esercizio della funzione legislativa, non ha rispettato i principi e i criteri stabiliti dagli art. 1 e 7 della legge delega n. 23/2014.

### IN DIRITTO

- 1) La nullità dell'avviso di accertamento , per Iva non tassabile in capo alle persone fisiche;
- 2) Soggetti coobbligati pag. 4 avviso di accertamento: mancanza di motivazione;
- 3) Nullità per omesso contraddittorio: Corte Costituzionale ordinanza n. 244/2009 – art. 12, comma 2 legge n. 212/2000;
- 4) La nullità dell'avviso di accertamento in quanto è stato notificato ad una società cancellata dal Registro delle Imprese: La Corte di cassazione con l'ordinanza n. 28187/2013 ha affermato che l'avviso di accertamento è nullo se notificato a società cancellata dal registro delle Imprese.
- 5) La estinzione del giudizio – Cassazione sez. unite sentenza n. 6070 del 12.03.2013: la cancellazione dal Registro delle imprese di una società “determina la estinzione del soggetto giuridico e la perdita della sua capacità processuale”.
- 6) Fatture per operazioni inesistenti: è onere dell'Amministrazione fornire la prova che le operazioni indicate in fattura non sono mai state poste in essere;
- 7) Frode fiscale e detrazione IVA: l'onere probatorio di operazioni inesistenti non può essere assolto con indizi ;
- 8) Carenza di potere di firma del dirigente che ha sottoscritto l'atto: Violazione ed eccesso di potere in relazione all'art. 42, comma 1, DPR 600/1973 e dell'art. 7 legge

SCIA PER USO STUDIO

n. 212/2000: inesistenza giuridica dell'atto impositivo per carenza del potere dirigenziale del delegante o chi ha sottoscritto l'avviso di accertamento, in mancanza della sua qualifica di dirigente.

### NEL MERITO

- FATTURE DA EMETTERE: infondatezza del recupero per essere state, le attività descritte in fattura, regolarmente poste in essere: trattasi di prestazioni di servizi relative a ricerca di mercato, pubblicità e segnalazione clienti.

L'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzioni contesta punto per punto quanto eccepito dal ricorrente e conclude per l'inammissibilità del ricorso, in subordine per il rigetto dell'impugnazione.

- Il ricorso è inammissibile per violazione del termine dilatorio contenuto nel 9° comma dell'art. 17 -bis del D. lgs 546/1992: il ricorso è stato proposto in data 28.05.2015 mentre la costituzione in giudizio è avvenuta in data 9.9.2015, prima dello scadere dei 90 giorni per la mediazione.
- L'Ufficio, preso atto della cancellazione della cooperativa dal registro delle Imprese, ha provveduto a notificare l'accertamento al socio, ipotizzando che costui abbia ottenuto, per effetto della liquidazione, denaro o beni.
- L'eccezione di incostituzionalità del D. lgs è infondata in quanto non appare che il Governo abbia infranto i limiti della legge delega;
- L'ufficio, essendo stata cancellata la cooperativa dal Registro delle Impresa, ha provveduto ad annullare l'avviso di accertamento notificato alla stessa e rinotificato personalmente al socio.
- Nessuna decadenza si è verificata per la notifica dell'avviso di accertamento, in quanto per effetto dell'art. 28 del D. lgs 175/2014 il termine di decadenza è fissato in cinque anni e in dieci anni per quanto previsto dall'art. 36 del DPR 602/1973;

SI RII PER USO STUDIO



- L'eccezione di intassabilità nei confronti del socio è infondata in quanto egli risponde personalmente delle imposte dovute dalla società e l'avviso di accertamento è ben motivato al riguardo;
- Per quanto riguarda i termini per l'accertamento nessuna decadenza si è verificata in quanto l'art. 28 è applicabile anche al tempo pregresso.
- Il contraddittorio preventivo, nel caso di specie, non è previsto, pertanto nessuna violazione di legge si è verificata;
- I costi e le spese sono deducibili se sono inerenti l'attività, in difetto il costo non ha titolo per essere dedotto.

Infine il Direttore Provinciale è dirigente di ruolo quale vincitore di concorso ben dal 1992, e la dr.ssa Angelillo è funzionario che sottoscrive in forza di ordini di servizio.

Infine conclude per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, in subordine per il rigetto con condanna alle spese del giudizio e della mediazione.

Nelle memorie, tempestivamente depositate, la sig.ra Mainiero Maria Assunta impugna quanto dedotto dall'Ufficio impositore e chiarisce che non si tratta di inammissibilità del ricorso, bensì di improcedibilità. Non avendo l'Ufficio chiesto il termine per la mediazione e avendo depositato la proposta in data 23.09.2015, il ricorso diventa procedibile.

Per quanto riguarda la retroattività dell'art. 28 del D. Lgs 175/2014 tempestivamente è intervenuta la Corte Suprema di Cassazione con la sentenza n. 6743/2015 che ha chiarito che il termine quinquennale opera per le richieste di cancellazione effettuate a decorrere dal 13.12.2014.

Per la responsabilità dei soci/liquidatori, l'art. 2495 C.C. dispone che "dopo la cancellazione della società 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

RILAS  
STUDIO

pagamento è dipeso da colpa di questi”. Non essendoci distribuzione di utile, nessuna azione può essere intrapresa nei confronti del ricorrente. Inoltre l’Amministrazione non ha dimostrato che una tale condizione si sia verificata concretamente.

Conclude per l’accoglimento del ricorso e la condanna dell’Amministrazione alle spese del giudizio.

All’udienza del 07.10.2015 la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino sospende l’esecutività dell’atto impugnato e fissa per la discussione del merito l’udienza del 02.12.2015, ore 9,00.

All’udienza del 02.12.2015 il processo viene trattato in pubblica udienza ritualmente richiesta dal ricorrente. 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, esaminati gli scritti difensivi e i documenti allegati, decide come da dispositivo.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

La prima eccezione formulata nel ricorso circa l’incostituzionalità del D.Lgs 175/2014 per eccesso di delega da parte del Governo rispetto alla delega emanata dal Parlamento è infondata essendo la richiesta di incostituzionalità generica e non circoscritta ad alcuna situazione.

Sulla eccezione pregiudiziale di inammissibilità del ricorso avanzata dall’Agenzia delle Entrate, per violazione dell’art. 17-bis del D. Lgs 546/1992, il Collegio ritiene che la richiesta è infondata e va rigettata. Non c’è motivo di dichiarare inammissibile il ricorso. L’art. 1, comma 611, della L. 147/2013, ha sostituito il comma 2 dell’art. 17 bis del citato D. Lgs, con il seguente: “La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l’Agenzia delle Entrate, in sede di rituale

6

costituzione in giudizio può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione".

Dal tenore della norma si evince che la fase amministrativa del reclamo necessita in ogni caso di 90 giorni, motivo per cui l'istanza produrrà gli effetti del ricorso decorso il predetto termine.

Inoltre, qualora il ricorso venga depositato prima di tale termine, la parte resistente (Agenzia delle Entrate nel caso in esame), in sede di controdeduzioni potrà eccepirne l'improcedibilità a cui seguirà un termine concesso dal Presidente, nel caso in cui costui ne accoglierà l'eccezione, per consentire la mediazione.

Solo dopo 150 giorni (di cui 90 per la mediazione e 60 per la costituzione in giudizio della parte resistente) il Giudice potrà fissare la data di trattazione.

"Se il contribuente, costituitosi prematuramente, chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del D. Lgs. n. 546 del 1992 e il Presidente fissa la trattazione dell'istanza di sospensione anteriormente al decorso dei 90 giorni, l'Ufficio, con memoria, deduce preliminarmente che, a fronte di un ricorso improcedibile, non può essere svolta alcuna attività processuale, neppure cautelare, e chiede il rinvio della trattazione".

Nel caso in esame non è stata svolta alcuna attività, trascorso i novanta giorni dalla proposizione del ricorso/reclamo il ricorso è divenuto procedibile, senza che all'udienza di trattazione sia stato richiesto il termine per la mediazione.

Successivamente, l'eccezione sollevata dal ricorrente in merito alla questione relativa all'intervenuta estinzione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c.. 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.

7 9

STUDIO

PILA

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




UDIO  
RILASCO

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

LASCIA  
UDIO

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 2010 è stata effettuata in data 13.04.2015, 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



RIASO IA PER UO STUDIO

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 novità e la peculiarità delle questioni processuali e sostanziali trattate, per compensare integralmente le spese processuali.

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sez. 4,

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso.

Spese compensate.

Avellino li 02.12.2015

IL RELATORE-ESTENSORE

(DR GIOVANNI DE GRUTTOLA)

IL PRESIDENTE

(PROF. MODESTINO SPINIELLO)



SI RIASO IA PER UO STUDIO