



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE

DI AVELLINO

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

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

SI RILASCIÀ PER IL COSESTUDIO

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1209/2015 depositato il 14/07/2015

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030300086/2015 IRES-ALTRO 2009  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TFK030300086/2015 IRAP 2009  
contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI AVELLINO

**proposto dal ricorrente:**

REALE PATRIZIA  
QUALE SOCIO E LIQUIDATORE SINTESI PUBBLICITA' SRL  
C DA PIANI 12/1 83040 CASTEL BARONIA AV

**difeso da:**

CASTELLANO VINCENZO  
VIA FONTANA ANGELICA, 1 83031 ARIANO IRPINO AV

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 1209/2015

UDIENZA DEL

16/12/2015 ore 11:30

N° 214/16

PRONUNCIATA IL:

15 DIC. 2015

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

1 MAR 2016

Il Segretario

IL SEGRETARIO DELLA SEZIONE

*Manfredi*

## CONCLUSIONI

La sig.ra Reala Patrizia, nata il 2.3.1967, CF.: RLEPRZ67C42C058J, in qualità di socio e liquidatore della soc. Sintesi Pubblicità s.r.l., con sede in Castel Baronia (AV.) alla Contrada Piani n. 12/1, elettivamente domiciliata 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 per nullità della rinotifica, in quanto l'atto precedente non è stato notificato;
- 2) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento per decadenza dei termini, in quanto notificato oltre il termine del 31.12.2014;
- 3) Di chiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto sono stati attribuiti al contribuente le riprese fiscali ai fini IRS ed IRAP;
- 4) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per mancanza di motivazione;
- 5) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto l'ufficio ha accolto integralmente l'istanza di reclamo/mediazione della società Sintesi srl, rinunciando al prosieguo della causa;
- 6) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento, in quanto il D. Lgs 175/2014 non può avere efficacia retroattiva;
- 7) Dichiarare nullo l'avviso di accertamento per omesso contraddittorio;
- 8) Di dichiarare nullo l'avviso di accertamento in quanto è stato notificato dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese;
- 9) Di estinguere il giudizio in quanto la società è stata cancellata dal registro delle imprese;

10) 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;

-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.

Sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

La Commissione sollevi questione di legittimità costituzionale davanti alla Corte Costituzionale, in quanto il D. Lgs 175/2014 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 articoli 1 e 7 della legge delega n 23/2014.

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

- 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 memorie depositate in data 12-11-2015 la sig. ra Reale Patrizia, 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;

## FATTO

La sig.ra Reala Patrizia propone ricorso/reclamo avverso l'atto di contestazione n. TFK 030300086/2015 notificato in data 31.01.2015 emesso dall'Agenzia delle Entrate con il quale chiede il pagamento dell'imposta IRES ED IRAP per l'anno di imposta 2009, accertata alla società Sintesi Pubblicità S. 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 Reale Patrizia, 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 della rinotifica (atto precedente non notificato alla persona fisica);
- 2) Nullità dell'avviso di accertamento (decadenza dei termini);
- 3) Nullità dell'avviso di accertamento , per redditi non tassabili in capo alle persone fisiche;
- 4) Soggetti coobbligati pag. 5 e 18 avviso di accertamento: mancanza di motivazione;
- 5) Autotutela in capo alla società: l'accertamento nei confronti del socio è da ritenersi nullo essendo stato annullato, in autotutela, quello emesso nei confronti della società;
- 6) Applicazione nuova normativa decorrenza: irretroattività del D. Lgs 175/2014;
- 7) Nullità per omesso contraddittorio: Corte Costituzionale ordinanza n. 244/2009 – art. 12, comma 2 legge n. 212/2000;
- 8) 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.

- 9) 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”.
- 10) Fatture per operazioni inesistenti: è onere dell’Amministrazione fornire la prova che le operazioni indicate in fattura non sono mai state poste in essere;

**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 il rigetto dell’impugnazione.

- L’Ufficio, preso atto della cancellazione della società 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 società dal Registro delle Imprese, 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;
- 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 conclude per il rigetto del ricorso con condanna alle spese del giudizio e della mediazione.

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 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.

Va dichiarato l'estinzione del giudizio essendo la società stata cancellata dal Registro delle Imprese da più di un anno.

L'avviso di accertamento emesso nei confronti del socio è da ritenersi nullo, essendo stato annullato in autotutela quello emesso nei confronti della società.

Conclude chiedendo di dichiarare la estinzione del giudizio.

SCI  
STUDIO

All'udienza del 26.08.2015 la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino sospende l'esecutività dell'atto impugnato e fissa per la discussione del merito l'udienza del 16.12.2015, ore 9,00.

All'udienza del 16.12.2015 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.

L'eccezione sollevata dal ricorrente in merito alla questione relativa all'intervenuta estinzione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c. è fondata. 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).



LASO

EF 022 STUDIO

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

IA PER USO ST

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'inaammissibilità 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 2009 è stata effettuata in data 02.02.2015, 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 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.



ILAS CIA PE. ... STUDIO

La Commissione Tributaria Provinciale di Avellino, sez. 4,

**P.Q.M.**

La Commissione accoglie il ricorso.

Spese compensate.

Avellino li 16.12.2015

**IL RELATORE-ESTENSORE**

(DR. GIOVANNI DE GRUTTOLA)



**IL PRESIDENTE**

(PROF. MODESTINO SPINIELLO)



SI RIL. ... CON USO STUDIO

