



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI MILANO

SEZIONE 14

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MARINI	INES MARIA LUISA	Presidente
<input type="checkbox"/>	ANTONIOLI	MARCO LUIGI	Relatore
<input type="checkbox"/>	INSINGA	FILIPPO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4305/13
depositato il 08/08/2013

- avverso la sentenza n. 18/29/13 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

proposto dai ricorrenti:

ESPERIA SRL
VIA VOLTURNO 44 20124 MILANO MI

difeso da:

PERAZZI GIANFRANCO
VIA G. DE CASTILLIA 8 20100 MILANO MI

difeso da:

PERAZZI MASSIMO
VIA G. DE CASTILLIA 8 20100 MILANO MI

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D030801986/2011 IRES-ALTRO 2006

SEZIONE

N° 14

REG.GENERALE

N° 4305/13

UDIENZA DEL

15/01/2015 ore 15:00

SENTENZA

N°

359/2015

PRONUNCIATA IL:

15/01/2015

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

5 FEB. 2015

Il Segretario

L'Assistente

(D. Gianetto)

OGGETTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La s.r.l. Esperia in liquidazione, rappresentata dal suo liquidatore, nella persona del sig. Renzo Benzoni, con sede in Milano, è cessata in data 23 dicembre 2009.

Il 21 settembre 2011, è divenuta destinataria dell'avviso di accertamento n. T9D030801986/2011, emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale II di Milano.

In forza di tale atto, in seguito ad un controllo, sono stati rettificati i ricavi dichiarati dalla società per il periodo d'imposta 2006, con la conseguente maggiore applicazione delle imposte dovute, oltre a sanzioni e interessi, ai sensi di legge.

2. Avverso tale provvedimento è insorta la società suddetta, in persona del liquidatore, ai sensi degli artt. 18 ss. D. L.vo 31 dicembre 1992, n. 546, dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, richiedendone l'annullamento.

A fondamento del ricorso proposto, ha assunto l'insussistenza della pretesa erariale, lamentando:

- in primo luogo, la carenza e/o l'errata motivazione dell'avviso di accertamento opposto;
- e, in secondo luogo, l'inapplicabilità degli studi di settore alla società medesima, per il periodo *de quo*.

L'Agenzia delle Entrate, in applicazione dell'art. 23 del già citato D. L.vo n. 546/1992, si è costituita in giudizio, intendendo resistere, per l'effetto, al suddetto ricorso.

Il Collegio Provinciale adito, con sentenza n. 18/29/13, depositata il 28 luglio 2013, ha respinto entrambi i motivi proposti a sostegno del ricorso, dichiarando integralmente compensate, fra le parti, le spese del processo.



3. La contribuente, ai sensi dell'art. 53 D. L.vo n. 546/1992, ha interposto impugnazione, dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Milano, avverso la suddetta decisione della quale ha richiesto l'integrale riforma, con il favore delle spese processuali.

L'appellante ha affidato il gravame a due concorrenti censure, mediante le quali ha lamentato, che:

- il giudice *a quo* avrebbe omissso di valutare e di motivare le ragioni secondo le quali potevano ritenersi applicabili alla contribuente gli studi di settore, disattendendo i contrari rilievi, nonché la documentazione allegata a sostegno del ricorso;
- l'applicabilità dei suddetti studi non sarebbe consentita nei confronti di una contribuente, come la società appellante, in regime di contabilità ordinaria.

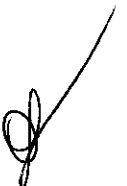
4. L'Ufficio, il 26 novembre 2014, si è costituito nel giudizio di secondo grado, ai sensi e con gli effetti di cui all'art. 54, comma 1, D. L.vo n. 546/1992, mediante il deposito di proprie deduzioni nelle quali ha sollevato un'eccezione pregiudiziale di rito, contestando la legittimazione -sostanziale e processuale- della società appellante, in quanto, ormai, estinta.

La questione è stata affrontata dalla difesa dell'appellante nella memoria depositata il 31 dicembre 2014, mediante la modificazione delle conclusioni precedentemente proposte, richiedendo che fosse dichiarata cessata la materia del contendere "*per inesistenza del soggetto e dell'oggetto del giudizio*" ovvero, nel merito, fosse accolto l'appello proposto.

Nel corso della pubblica udienza, tenutasi il 15 gennaio 2015, udito il relatore, sentiti i rappresentanti delle parti, letti gli atti del processo e visti i documenti prodotti, all'esito della discussione orale, la controversia è stata trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

5. Il Collegio regionale adito deve prendere in esame la questione sollevata nel



presente giudizio, per la prima volta, nelle controdeduzioni dell'appellata e nella citata memoria difensiva dell'appellante.

Si ricorda, in proposito, come la cancellazione della società dal registro delle imprese fosse avvenuta già prima sia della notificazione dell'avviso di accertamento impugnato, sia della proposizione del ricorso introduttivo.

L'eccezione pregiudiziale in esame, invero, si fonda sull'applicazione dell'art. 2495 c.c., che, in seguito alla riforma organica del diritto societario attuata dal D.L.vo 17 gennaio 2003, n. 6, disciplina -con valenza innovativa, rispetto al preesistente art. 2456 c.c.- gli effetti discendenti dalla cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese.

6. Va rilevato, ancora, sempre sul piano normativo, che, nelle more del giudizio, è entrato in vigore il D. L.vo 21 novembre 2014, n. 175 (*"Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata"*), il quale, all'art. 28, comma 4, così dispone: *"Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese"*.

7. Si tratta, a giudizio di codesto giudicante, di una norma non già di natura interpretativa, ma in grado di modificare ed innovare, con effetti costitutivi, l'ordinamento giuridico, con il corollario che, la stessa, non può che disporre per l'avvenire, alla stregua del principio generale espresso dall'art. 11, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale.

Di conseguenza, lo *jus superveniens*, a cui va attribuita natura sostanziale, non può incidere sul regime che presiede le società già cancellate dal registro delle imprese, né sui rapporti giuridici già esauriti, come quello investito dalla presente controversia: non pare revocabile in dubbio, pertanto, che il citato comma 4 dell'art. 28 non possa avere prodotto la reviviscenza di una società in guisa da sterilizzare gli effetti di un evento estintivo già prodottosi.

8. Ciò detto, occorre riprendere in esame l'art. 2495 c.c., in base a cui, come si è

detto, la cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese determina un effetto estintivo sulla medesima, la quale, per ciò solo e comunque, cessa di esistere, senza che la legge presupponga o richieda, per la produzione di tale effetto, la preventiva definizione di tutti i rapporti giuridici, attivi e passivi, sostanziali e processuali, ad essa facenti capo:

- ciò non significa e non può significare, tuttavia, che, in assenza del consenso dei creditori, all'estinzione della società cancellata consegua l'estinzione delle obbligazioni passive su di essa gravanti;

- né questo, ancora, comporta che i rapporti processuali facenti capo all'ente collettivo implicino la cessazione della materia del contendere, nell'ambito dei giudizi in corso promossi da -o contro- di esso.

9. Diversamente opinando, per un verso, si arrecherebbe un *vulnus* al diritto alla difesa, costituzionalmente garantito e al principio di effettività (art. 1 c.p.a.) che lo assiste (art. 24 Cost.); e, per altro verso, poi, si sterilizzerebbe il contenuto dell'art. 2495 c.c., al II alinea, il quale contempla un regime di successione nei rapporti giuridici facenti capo all'ente estinto.

Tale norma, in particolare, prevede che i creditori sociali, rimasti insoddisfatti, possano agire in via restitutoria, nei confronti dei soci, seppure entro i limiti di quanto costoro abbiano riscosso, in base al bilancio di liquidazione; e del liquidatore, in via risarcitoria, laddove i debiti sociali non siano stati soddisfatti, per effetto del suo colpevole comportamento.

10. Così perimetrato il quadro di riferimento, anche alla stregua dei principi sostanziali e processuali che costellano l'ordinamento giuridico, non può convenirsi con alcuna delle tesi prospettate dalle parti:

- non con la tesi sostenuta nelle controdeduzioni dell'Ufficio, nel presente grado, secondo cui la società sarebbe legittimata a divenire validamente destinataria di atti di natura impositiva, ma non ad insorgere giudizialmente avverso i medesimi: sarebbe esistente e munita di capacità nel primo, ma, inspiegabilmente, non nel secondo, con la conseguente compromissione del diritto costituzionalmente garantito alla difesa (art. 24 Cost.);

- e, neppure, con la tesi assunta dalla (difesa della) società estinta, secondo la quale sarebbe cessata la materia del contendere, cosa che richiederebbe, per contro, il pieno soddisfacimento delle ragioni delle parti in causa o, comunque, il venir meno delle reciproche contestazioni, in base ad un insegnamento consolidato della Suprema Corte;

- né, infine, con l'ulteriore affermazione della parte appellante, la quale vorrebbe che fosse accolta, nel merito, l'impugnazione interposta, immediatamente dopo avere allegato, del tutto contraddittoriamente, *"l'inesistenza del soggetto e dell'oggetto del giudizio"*.

11. Va considerato, a questo punto, che la questione in esame è stata esaminata, con un ventaglio di motivazioni, dalle Sezioni unite, Est. Rordorf, nella recente sentenza n. 13 marzo 2013, n. 6071, dal cui insegnamento questo giudicante non intende discostarsi.

Ebbene, tale *decisum*, dopo un'ampia premessa involgente la disciplina sostanziale dell'estinzione della società di capitali, ne ha tratto le conseguenze, occupandosi, partitamente, di quelle di natura processuale.

In particolare, ha precisato come *"una società non più esistente, perché cancellata dal registro delle imprese, non possa più validamente intraprendere una causa, né esservi convenuta"*: si tratta, del resto, di un imprescindibile corollario della perdita di capacità di agire dell'ente collettivo, ormai non più esistente.

12. In base all'insegnamento della stessa Corte regolatrice del diritto, d'altra parte, non può riconoscersi, mediante una *fiction juris*, la legittimazione processuale della società estinta, sebbene circoscritta al limitato fine di fare valere il preesistente evento estintivo, come elemento invalidante l'accertamento emesso nei suoi confronti.

Ed, ancora, il medesimo *decisum* ha puntualizzato che, *"quando l'impugnazione non sia diretta nei confronti della «giusta parte», o non provenga da essa, l'impugnazione medesima deve essere dichiarata inammissibile"*.

Ciò non di meno, non ha ommesso di constatare come, talora, la propria giurisprudenza abbia applicato, invece, la sanzione della nullità per errore

sull'identità del soggetto: situazione, peraltro, non ravvisabile nel caso di specie, in cui, per converso, non soltanto è stato notificato un atto di accertamento ad un soggetto privo di legittimazione, ma è stato proposto ricorso, prima, ed appello, poi, sebbene la contribuente difettesse della *legitimatio ad processum*.

13. Quindi, l'accertamento notificato alla società, ormai estinta, risulta *tamquam non esset*, mentre la pronunzia di primo grado va *ritenuta inutiliter data*, in quanto non soltanto adottata nei confronti di un soggetto non più esistente, ma da questo impugnato, non ostante la carenza di capacità ad agire del medesimo.

Semmai, in base al citato art. 2495, comma 2, c.c., le vicende successorie in capo all'estinto, consentiranno, astrattamente, l'eventuale emanazione di atti impositivi, da parte dell'erario, nei confronti dei soggetti effettivamente muniti di legittimazione, da considerarsi, come tali, «giuste parti».

14. Si tratta, come si è anticipato, dei soci e/o del liquidatore. Come trova conferma, del resto, nell'art. 36 DPR 29 settembre 1973, n. 602, il quale prevede la loro responsabilità, nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

In particolare:

- i soci *"che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione ... sono responsabili del pagamento delle imposte dovute ..."* (comma 3);

- i liquidatori delle società di capitali che non adempiono al pagamento delle *"imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza prima avere soddisfatto i crediti tributari ..."*.

15. Il quadro normativo, come si è rilevato, prevede un autonomo titolo in virtù del quale soci e liquidatori possono essere ritenuti responsabili nei confronti dell'erario, sussistendone i presupposti di fatto e di diritto: con il

corollario che soci e liquidatori sono muniti di una propria ed autonoma legittimazione, la quale consente agli stessi di reagire giudizialmente avverso gli atti emessi nei loro confronti, lamentandone l'illegittimità.

Ma, in ogni caso, proprio tale titolo di responsabilità postula -e, necessariamente, presuppone- l'intervenuta estinzione dell'ente collettivo, sul quale fanno capo gli originari rapporti obbligatori assunti con l'erario: per cui, l'Agenzia delle Entrate è in condizione, almeno astrattamente, di fare valere, entro i termini di legge, le proprie pretese creditorie, se ed in quanto, ovviamente, ne ricorrano i presupposti, agendo nei confronti dei soggetti ai quali il tessuto normativo conferisce una specifica legittimazione.

16. In conclusione, con riguardo all'impugnazione proposta, la stessa, nei limiti e per le ragioni indicate, va ritenuta inammissibile, stante il pregiudiziale difetto di legittimazione attiva della parte appellante.

Ogni altra e/o diversa questione, non espressamente esaminata, va dichiarata assorbita.

Avendo entrambe le parti contribuito, sul piano causale, all'attivazione della presente controversia con propria responsabilità, le spese di lite, fra loro, debbono essere integralmente e, reciprocamente, compensate.

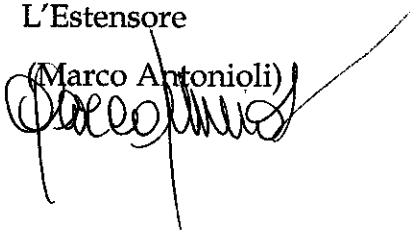
P.Q.M.:

la Commissione Tributaria Regionale di Milano dichiara inammissibile, nei sensi di cui in motivazione, l'impugnazione proposta, dichiarando integralmente e reciprocamente compensate fra le parti le spese processuali.

Così deciso in Milano, 15 gennaio 2015.

L'Estensore

(Marco Antonioli)



Il Presidente

(Ines Maria Luisa Marini)

