



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI REGGIO EMILIA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>CROTTI</u>	<u>MASSIMO</u>	<u>Presidente e Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>REGGIONI</u>	<u>MARA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>	<u>TOSI</u>	<u>LUIGI</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 444/14
spedito il 01/07/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS0300602688 IVA-ALTRO 2006
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dal ricorrente:
EURO LIFT SERVICE S.R.L.
VIA GAZZOLA, N.11 42026 CANOSSA RE

difeso da:
CAVALLARO AVV. FABRIZIO
VIA PIETRO VERRI 8 20100 MILANO MI

- sul ricorso n. 445/14
spedito il 01/07/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS037102671 IVA-ALTRO 2007
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dal ricorrente:
EURO LIFT ASCENSORI S.R.L.
VIA LEONARDO DA VINCI N 25 40133 BOLOGNA BO

difeso da:
CAVALLARO AVV. FABRIZIO
VIA PIETRO VERRI 8 20100 MILANO MI

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 444/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

22/01/2015 ore 09:00

SENTENZA

N°

5.02.15

PRONUNCIATA IL:

22.01.2015

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

23.01.2015

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE
(Sergio Cima)



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 444/14 (riunificato)

UDIENZA DEL

22/01/2015

ore 09:00



Avverso avviso di THS030602688 e THS037102671, ricorre Euro Lift Service s.r.l. I ricorsi sono da riunire per connessione oggettiva e soggettiva ex art 29 D LGS 456/92 al fascicolo RGR 444/14. Trattasi di accertamenti a società estinta e per di più fuori periodo massimo accertabile.

Accertamenti irreversibilmente nulli per le motivazioni che seguono.

La Commissione osserva

L' accertamento intestato a società estinta

La cancellazione della società dal Registro delle imprese ne causa l'estinzione, per cui l'accertamento o altro atto impositivo notificato e intestato alla società è da considerarsi inesistente, in quanto privo del soggetto nei cui confronti avanzare la pretesa.

Al riguardo, è stato sancito che: in virtù della riforma del diritto societario, i creditori insoddisfatti, ivi compreso, quindi, l'ufficio, possono agire solo nei confronti dei soci o dei liquidatori, con la precisazione che questi ultimi risponderanno solo se ne risulti acclarata la loro responsabilità (C.T. Prov. Lucca 20.4.2007 n. 176).

Le sentenze ultime della corte rendono la giurisprudenza consolidata (Ex multis 28183 del 14.11.2013). Si tratta di **nullità assoluta degli avvisi di accertamento a società estinte**, e il ricorso resta inammissibile qualora prodotto da delegato di persona fisica o giuridica inesistente (inammissibilità rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, per carenza di legittimazione attiva della parte privata "ab origine" per quel verso). Infatti, com'è ormai pacificamente noto, la domanda giudiziale introdotta dal liquidatore

di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese è **IMPROPONIBILE**. Invero l'effetto estintivo che di conseguenza inevitabilmente ne deriva, - anche in presenza di debiti insoddisfatti o di rapporti non definiti, istituendosi una comunione fra i soci in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione - determina il venir meno del potere di rappresentanza dell'ente estinto in capo al liquidatore stesso, come pure la successione dei soci alla società ai fini dell'esercizio, nei limiti e alle condizioni stabilite, delle azioni dei creditori insoddisfatti, come nella specie (Cfr. anche Cass. Ordinanza n. 22863 del 03/11/2011; Sezioni Unite: n. 4060 del 2010). D'altro canto però va puntualizzato che nemmeno la cartella di pagamento può essere spiccata più a carico della società ormai inesistente, con la conseguenza che, ancorché l'ex liquidatore avesse eventualmente impugnato la medesima, nessun pregiudizio poteva comunque derivarne, atteso che alcuna esecuzione forzata era possibile promuovere a carico della società estinta.

In diritto sulla notifica ai liquidatori e/o soci di società estinte

La notifica di un atto di citazione determina la pendenza di un rapporto processuale suscettibile di sviluppo nei tre gradi di giudizio e che dovrà essere definito (anche con una estinzione per inerzia delle parti).

Quando la domanda sostanziale proposta giunge alla decisione di un giudice, questi deve in primo luogo e preliminarmente, verificare la legittimazione della persona fisica che propone la causa a sottoporre a giudizio quel rapporto sostanziale (e se quel rapporto è tutelabile in via giudiziaria), questo controllo deve essere esercitato in ogni grado ed anche in cassazione, a meno che il punto non abbia formato oggetto di specifica esplicita pronuncia passata in giudicato. La persona fisica che propone la causa può agire in

2 

nome proprio ed allora il sindacato del giudice riguarda solo l' "interesse a ricorrere" cioè la sussistenza di un rapporto sostanziale e la legittimazione della persona fisica a tutelarlo in giudizio, o agire *nomine alieno*. In questo secondo caso il giudice deve anche verificare che la persona fisica sia in possesso di un giusto titolo ad agire *nomine alieno*. Nei processi con difensore la verifica è doppia, prima si verifica che il professionista persona fisica sia legittimato a proporre la causa in nome di altra persona fisica, e poi che questa seconda persona fisica sia legittimata ad agire in nome e per conto del soggetto che viene prospettato come titolare del rapporto sostanziale. Se uno di questi rapporti legittimanti non sussiste la persona fisica che ha proposto il ricorso ha agito in proprio ed il ricorso è inammissibile perché proposto da un non legittimato. E questa inammissibilità è "genetica". La persona fisica che *sine titulo* ha messo in moto la macchina processuale, è responsabile di aver "disturbato" la controparte ed il giudice, ed è suscettibile di condanna alle spese; ovviamente in proprio e non a carico del soggetto -esistente od inesistente- che ha dichiarato di rappresentare. La persona fisica che ha introdotto il giudizio è infatti legittimamente parte del processo, ma di un processo nato da un atto introduttivo inammissibile. Quindi può espletare tutti i mezzi di impugnazione. Ancorché essi risultino infondati, infatti il "diritto al processo" non subisce limiti nel nostro ordinamento; mentre li subisce il "diritto ad una pronuncia di merito".

La problematica richiede un esame ed una valutazione dell'atto introduttivo (che appare consentita perché strumentale ad una questione di inammissibilità processuale); se il giudice ritiene che il ricorso sia stato presentato non nella qualità di (supposto) rappresentante di altro soggetto (inesistente), ma dalla persona fisica in proprio (magari in una sua veste legittimante quale l'essere

stato socio di una snc) la prospettiva cambia, e il ricorso in proprio è sia ammissibile che accolto. Accolto nel *petitum*, per il semplice fatto che accertare una persona fisica o giuridica estinta non è legittimo, come statuito, fra l'altro, da tre sentenze di Cassazione a SSUU.

.....tuttavia è d'uopo osservare che, in virtù del principio costituzionale del diritto alla difesa, posto che un soggetto venga attinto da un provvedimento in astratto pregiudizievole, in proprio o nella qualità di legale rappresentante di un ente ormai inesistente, come nel caso in esame, qualunque atto che costituisca opposizione nell'ambito dell'esercizio del diritto medesimo, non può essergli denegato, con la conseguenza perciò che il ricorso introduttivo poteva essere accolto solamente sotto questo profilo nella fattispecie..... ()*

Come dire, il ricorso resta inammissibile ma con dichiarazione di nullità dell'atto in dispositivo.¹ E nemmeno l'Ufficio potrà dar corso ad ulteriori accertamenti alla società ricorrente in virtù del decreto semplificazioni" in particolare art.28.

Le nuove norme sulle società estinte: irretroattività

Con il decreto legislativo sulle semplificazioni, l'amministrazione finanziaria potrà effettuare accertamenti e notificare cartelle entro cinque anni dal momento che una società risulta estinta. Ma non solo. Mentre in passato era l'amministrazione che doveva provare, per far sì che le pretese fossero ritenute valide, certe colpe o comportamenti di liquidatori e soci, con il nuovo decreto si inverte l'onere della prova, che viene così a ricadere sugli stessi liquidatori e soci. E' questo un aspetto particolarmente delicato del nuovo decreto sulle semplificazioni, che non sembra perfettamente in linea con la delega che perviene dalla legge 23/2014 e per questo, sulla

(*) 1 Ordinanza n. 28187 del 17 dicembre 2013 (ud 14 novembre 2013) – della Cassazione Civile, Sez. VI -- Pres. CICALA Mario - Est. BOGNANNI Salvatore

questione degli accertamenti nei confronti delle società estinte, a rischio incostituzionalità.

Fino all'entrata in vigore del nuovo decreto, gli atti impositivi intestati a una società estinta devono ritenersi giuridicamente inesistenti e, quindi, improduttivi di effetti sia per la società stessa, sia per i liquidatori e i soci. Attualmente, quindi, gli atti dell'amministrazione devono essere emessi nei confronti di liquidatori e soci, e non nei confronti della società estinta. Questo proprio perché la società non esiste, così come non esistono i suoi organi. Gli eventuali atti impositivi, intestati a liquidatori e soci, possono essere emessi però soltanto quando il fisco prova che vi è stata colpa del liquidatore oppure che i soci hanno riscosso somme in base al bilancio finale di liquidazione (la responsabilità si ha fino a concorrenza di queste somme). Questo per effetto di quanto dispone l'articolo 2495 del Codice civile. Vi è una ulteriore responsabilità dei liquidatori e dei soci, ma soltanto per l'Ires (e non per le sanzioni) dovuta dalle società di capitali: tuttavia anche in questo caso il Fisco deve provare che il socio ha incassato delle somme o che gli sono stati attribuiti dei beni ovvero che il liquidatore ha assegnato i beni ai soci senza avere prima avere soddisfatto i crediti tributari (articolo 36 del Dpr 602/1973).

Con la norma del decreto sulle semplificazioni cambia tutto. Viene stabilito che ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione, dei tributi, contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società ha effetto trascorsi cinque anni dalla cancellazione dal registro delle imprese. Si viene così a creare una sorta di mostro giuridico: una società che non esiste più viene invece fatta esistere - per finzione giuridica - per cinque anni dopo la cancellazione soltanto per essere destinataria di atti impositivi. Inoltre, la responsabilità che prima veniva stabilita

dall'articolo 36 del Dpr 602/1973 per l'Ires viene estesa a tutti tributi, con l'aggravante che dovranno essere i liquidatori e i soci, e non più l'amministrazione, a dover dimostrare di avere o non avere fatto certi atti o avere incassato delle somme. Le nuove norme previste dal decreto sulle semplificazioni sulla «postergazione» quinquennale degli effetti dell'estinzione della società non potranno avere effetto retroattivo.

Sul Sole 24 Ore del 6.10.2014 sono state riportate alcune delle problematiche relative alla previsione del decreto in via di emanazione, con riferimento alla possibilità che verrebbe data agli enti impositori di effettuare l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione nei cinque anni successivi alla cancellazione dal Registro delle imprese della società. La norma, oramai definitiva, prevede, infatti, che «ai soli fini della liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del registro delle imprese». Si tratta di una previsione che farebbe quindi "vivere" per cinque anni, e solo per l'attività impositiva - e per i conseguenti risvolti successivi - un soggetto che giuridicamente non esiste più. Questo lascia davvero perplessi, perché un soggetto che giuridicamente non esiste non può essere fatto "*rivivere artificialmente*" per mere esigenze di gettito, considerando che, comunque, la Corte di cassazione a Sezioni unite nel 2013 (sentenze 6070/1/2) ha stabilito che con l'estinzione della società si realizza una sorta di successione sui generis con riferimento ai soci e ai liquidatori nell'ambito di quanto dispone l'articolo 2495 del codice civile. Inoltre, il decreto emanato provvede ad allargare l'ambito di operatività dell'articolo 36 del Dpr 602/1973 (norma che convive con la responsabilità civilistica di soci e liquidatori), estendendolo a tutti

i tributi iscrivibili a ruolo (attualmente la norma riguarda solo l'Ires) e introduce una sorta di inversione dell'onere della prova a sfavore degli stessi liquidatori e soci.

In tutto questo contesto, già di per sé precario, l'ulteriore elemento di perplessità che ne deriva è quello della possibile applicazione retroattiva della nuova disposizione. In sostanza, quello che molti temono - e che risulta elemento di discussione nei convegni e sulla quale l'Agenzia si è già espressa - è che l'amministrazione possa effettuare, una volta entrata in vigore la norma, accertamenti, ad esempio, nei confronti di una società cancellatasi dal Registro delle imprese tre anni fa (fermo restando che l'amministrazione può oggi eseguirli direttamente nei confronti di liquidatori e dei soci, nei limiti però di quanto dispone l'articolo 2495 codice civile e l'attuale articolo 36 del Dpr 602/1973).

Occorre ricordare che, in base allo Statuto del contribuente, le norme tributarie non possono avere effetto retroattivo. Tuttavia, va preso atto che la giurisprudenza di legittimità sta costantemente affermando che il divieto di retroattività opera per le norme che hanno a che vedere con i profili sostanziali del rapporto tributario (ad esempio, l'introduzione di una nuova imposta), mentre non vi sarebbero limiti all'applicazione retroattiva delle norme che riguardano le procedure di accertamento. In sostanza, la Cassazione ha più volte affermato che le norme a carattere procedimentale possono avere effetto retroattivo. In prima battuta, la nuova norma sul differimento degli effetti dell'estinzione delle società sembrerebbe essere a carattere procedimentale, con il rischio di un'applicazione retroattiva, quindi anche a soggetti cessati prima dell'entrata in vigore della stessa. Va però considerato che nell'ordinamento devono essere valorizzate quelle norme che possono essere definite "parasostanziali", cioè norme che

intervengono sulla disciplina delle prove, come quella del decreto semplificazioni. Questo tipo di norme, anche se disciplinano gli accertamenti, non possono ritenersi a carattere procedimentale e, quindi, non possono avere effetto retroattivo (Ctr Milano 3878/2014), soprattutto in ossequio all'articolo 24 della Costituzione.

Se ne riporta stralcio:

.....Al riguardo, la posizione dell'Amministrazione finanziaria è, notoriamente, favorevole alla possibilità di applicare retroattivamente le richiamate norme, dal momento che esse avrebbero natura essenzialmente procedurale e non sostanziale. Del tutto opposta, invece, la posizione della dottrina e di parte della giurisprudenza di merito, per le quali, trattandosi di norme di portata sostanziale - come reso evidente dalla proclamata inversione, a carico del contribuente, dell'onere della prova in ordine alla presunzione della illecita sottrazione ad imposta degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituiti all'estero, l'applicazione retroattiva sarebbe, in linea di massima e in mancanza di esplicita previsione derogatoria, vietata. In effetti, che l'art. 12 del d.l. n. 78/2009, in quanto stabilisce una presunzione legale di evasione, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, sia disposizione meramente procedurale e non anche di natura sostanziale - è difficilmente sostenibile: le norme sulle prove pongono regole di giudizio e, come tali, hanno pure natura sostanziale, giacché la loro applicazione comporta una decisione di merito, di accoglimento o di rigetto della domanda (Cass. civ., Sez. II, 23-2- 2007, n. 4225, Cass., 2007). Una volta chiarito che la disposizione dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009 ha natura non meramente procedurale, ma anche sostanziale, risulta agevole escluderne l'applicabilità retroattiva, vietata quanto meno dall'art. 11, comma 1, delle disposizioni sulla legge in generale premesse al Codice civile (c.d. "preleggi") e dall'art. 3, comma 1, della legge 27-7-2000, n. 212 (c.d. "Statuto del contribuente"). E' ben vero che le norme testé richiamate hanno forza di legge ordinaria e sono quindi suscettibili di venire "contraddette" da successive norme di pari grado nella gerarchia delle fonti dell'ordinamento giuridico (qual è appunto, nel caso che ci occupa, il d.l. n. 78 del 2009). Senonché il principio di irretroattività della legge in generale e della legge tributaria in particolare, di cui ai citati articoli delle "preleggi" e dello "Statuto del contribuente", per essere superato richiede, secondo le regole in materia di successione nel tempo, un'espressa previsione da parte della lex posterior: e tale espressa previsione, nell'art. 12 del d.l. n. 78/2009, non c'è. Ne discende che l'applicabilità in via retroattiva di quest'ultima norma deve essere esclusa. Né ha fondamento il rilievo dell'ufficio

resistente in ordine all'essere, alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 78/2009, il periodo di imposta in contestazione ancora "accertabile": infatti, siffatta circostanza non va confusa con la possibilità - non consentita, per le ragioni sopra esposte -della utilizzazione retroattiva di una norma sostanziale che, nel periodo di imposta considerato, ancora non esisteva....."

Quanto alle spese di giudizio, sussistono giusti motivi per compensarle, avuto riguardo alla natura della controversia e della questione giuridica trattata.

PQM

I ricorsi (previa riunione dei fascicoli all'RGR 444 come motivato) sono dichiarati inammissibili, **pur restando, gli atti opposti, insanabilmente nulli e nessun pregiudizio potrà derivare alla società ed ai soci e ai liquidatori**: tanto meno non potrà essere emessa alcuna cartella esattoriale a loro carico. Le spese vanno compensate per i motivi già espressi.

Reggio Emilia 22.1.2015

Il Presidente estensore

