



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI PUGLIA

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	VENTURA	FRANCESCO SAVERIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MERRA	VITO	Relatore
<input type="checkbox"/>	SCIALPI	GIOVANNI	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4905/2018
depositato il 13/12/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 2436/2018 Sez:11 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di BARI
contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:

AWISO DI ACCERTAMENTO n°
AWISO DI ACCERTAMENTO n°

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 4905/2018

UDIENZA DEL

11/04/2019 ore 09:30

N°

1528/2018

PRONUNCIATA IL:

11 APR. 2019.

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

13 MAG. 2019

Il Segretario

~~IL SEGRETARIO~~

~~Giulia Pugliese~~
[Signature]

[Signature]



FATTO E SVOLGIMENTO DEL RAPPORTO CONTENZIOSO

In data 15/02/2018 la società _____ in persona del liquidatore pro-tempore _____ società cancellata dal registro delle imprese in data 23/01/2017 ed esercente l'attività di "commercio all'ingrosso di prodotti non alimentari", impugnava a mezzo PEC l'avviso di accertamento n. _____ notificato dall'Agenzia delle Entrate di Bari in data 18/09/2017, previo invito a cui la società non dava seguito, con il quale si recuperavano a tassazione costi indeducibili pari ad Euro 105.780,00, pertanto, per l'anno d'imposta 2012, accertava un reddito d'impresa pari ad Euro 57.737,00 a fronte di una perdita dichiarata di Euro 48.043,00.

Nello stesso avviso di accertamento, l'Ufficio accertava nella persona del liquidatore _____ il responsabile per le obbligazioni tributarie. L'accertamento scaturiva attraverso l'applicazione da parte dell'Ufficio dello "Spesometro Integrato", con cui la società su menzionata, nel periodo d'imposta 2012, era risultata cliente della _____ con gravi criticità fiscali.

In data successiva, l'Ufficio ritenendo la documentazione prodotta dal ricorrente parzialmente idonea in fase di contraddittorio in adesione, proponeva di addivenire ad un accordo transattivo, riconoscendo l'inerenza e la certezza ex art. 109 del TUIR di alcuni costi i cui pagamenti risultavano tracciabili per un importo di Euro 47.500,00, a cui controparte non aderiva.

Con il ricorso introduttivo, la parte eccepiva violazione dell'art. 109 del DPR n. 917/1986 ed art. 39 DPR n. 600/73, violazione dell'art. 163 del DPR n. 917/86, violazione del principio di neutralità dell'IVA, erroneo accertamento di responsabilità nella persona del liquidatore

L'Agenzia delle Entrate si costituiva con proprie controdeduzioni, con le quali contestava quanto asserito e dedotto dal ricorrente, sosteneva la legittimità dell'avviso di accertamento e della pretesa. Chiedeva il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari, sezione undicesima, con sentenza n. 2436/2018 del 21/09/2018 depositata il 19/10/2018, accoglieva il ricorso con condanna alle spese della parte soccombente.

Avverso la sentenza l'Agenzia delle Entrate proponeva appello, eccepiva l'errata valutazione dei fatti di causa, violazione e falsa applicazione dell'art. 36 DPR n. 602/73 come modificato dall'art. 28 del D.Lgs 175/2014, errata valutazione dei fatti di causa, errata motivazione e nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del D.Lgs. 546/92 e dell'art. 360, comma 1°, n. 4, c.p.c., violazione dell'art. 32 del DPR n. 600/1973, violazione dell'art. 109 del TUIR, infine, chiedeva la sospensione dell'esecutività della sentenza appellata. Concludeva con la richiesta



che fosse accolto l'appello e, per l'effetto, dichiarare legittimo l'avviso di accertamento con vittoria di spese del doppio grado di giudizio.

Resisteva l'appellata società che, difesa e rappresentata dalla dott.ssa

si costituiva con proprie controdeduzioni, con le quali contestava quanto asserito e dedotto dall'Ufficio. Chiedeva il rigetto dell'appello con vittoria di spese.

All'Udienza del 14/02/2019, il Collegio ritenuto ragionevolmente fondata l'ipotesi del "fumus boni iures" e del "periculum in mora", accoglieva l'istanza di sospensione e fissava l'udienza per il merito all'udienza dell'11/04/2019.

La causa è decisa all'udienza del 11 aprile 2019 che si svolge come da separato verbale.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Ufficio si duole della errata valutazione dei fatti di causa, violazione e falsa applicazione dell'art. 36, come modificato dall'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014.

La censura è infondata, pertanto, merita rigetto.

L'Agenzia delle Entrate ha emesso un "atto di accertamento di responsabilità" nei confronti del _____ ex liquidatore della società appellata, estinta in data 23 gennaio 2017, com'è noto, tale responsabilità è stata introdotta con il comma 5°, dell'art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 che ha modificato l'art. 36 del DPR n. 602/1973.

L'art. 36 del citato DPR., come modificato dall'art. 28 del D.Lgs. 175/2014, prevede una speciale responsabilità per i liquidatori che rispondono in proprio, se non provvedono al pagamento delle imposte dovute per il periodo della liquidazione e per quelli anteriori con le attività della liquidazione

Ebbene nella sentenza impugnata, i giudici di primo grado, attraverso un percorso logico-giuridico, condivisibile anche da codesto Collegio, hanno statuito la insussistenza della su citata responsabilità, precisando che la presunzione legale relativa prevista dal novellato art. 36, DPR n. 602/73, opera solo per le imposte risultanti dovute "per effetto di atti notificati dall'amministrazione finanziaria prima della chiusura della liquidazione o, eventualmente, per le quali le imposte vi siano stati dei riconoscimenti di debito della società."

Nel caso esaminato, la società _____ era stata messa in liquidazione dal 2013, e cessata, cancellata dal registro delle imprese in data 23/01/2017, mentre, l'avviso di accertamento è stato notificato in data 18/09/2017.



In tale ipotesi, quindi, ritiene questo giudice, che l'Amministrazione Finanziaria non possa invocare la responsabilità del liquidatore, prevista dall'art. 36 del D.p.r. 602/73, per le eventuali imposte accertate o liquidate successivamente all'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto, ed all'estinzione della società, sempreché alla data in cui avviene l'approvazione tacita del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto (ex art. 2492 terzo comma del codice civile) non siano dovute imposte liquidate a titolo definitivo, non siano stati notificati avvisi di accertamento, non siano stati notificati Processi Verbali di Constatazione.

Di avviso contrario è l'Ufficio appellante che, asserisce che la responsabilità del liquidatore sussiste nel momento in cui il liquidatore non avrebbe dato seguito al questionario n. Q00756/2016, inviato con raccomandata in data 11/11/2016, con il quale il medesimo Ufficio avviava l'attività di controllo fiscale.

Sul punto, tuttavia, non vi è prova da parte dell'Ufficio che la raccomandata inviata sia stata ricevuta dalla società destinataria, in quanto si rileva che la raccomandata sarebbe stata consegnata a tale nella supposta qualità di dipendente della società destinataria. Ma dalla documentazione allegata agli atti, non risulta che la abbia lavorato per la società quindi, la stessa non poteva essere abilitata al ritiro di alcuna raccomandata per conto della società

E comunque, sulla presunta responsabilità del liquidatore l'art. 36 del DPR n. 602/73 recita "I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti."

La norma, sebbene prevede una presunzione legale relativa di responsabilità del liquidatore, circoscrive detta responsabilità entro determinati limiti. Quindi, perché si realizzi la presunzione di responsabilità, è innanzitutto necessario che vi sia un attivo distribuito ai soci in danno dell'Erario ovvero che si sia verificato il pagamento dei crediti sociali di ordine inferiore a quelli tributari. Inoltre, la responsabilità del liquidatore non è illimitata e non sussiste in ogni caso perché è previsto un limite quantitativo, rappresentato dall'importo dei crediti tributari che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.



Orbene, nel caso in esame, la responsabilità del liquidatore deve, in ogni caso, essere esclusa poiché non vi era attivo distribuibile ai soci, come rilevabile dal Bilancio Finale di liquidazione e piano di riparto allegato al ricorso introduttivo. Con l'ulteriore motivo di censura, l'Ufficio lamenta la nullità della sentenza perché sarebbe motivata per relationem con mero rinvio ad altra sentenza della CTP di Bari (la n. 2681/2017 depositata il 10/10/2017). A dir dell'Ufficio, l'operato dei primi giudici, sarebbe censurabile perché si sarebbero limitati "alla mera indicazione della fonte di riferimento", senza che dal contenuto della sentenza, sia "possibile individuare le ragioni poste a fondamento del dispositivo".

La censura è infondata, pertanto, merita rigetto.

Esaminando la sentenza impugnata si legge "Senza trascurare che, il giudizio promosso dalla società e riferito all'anno d'imposta 2011, è stato già deciso dalla CTP di Bari sez. 7 (sentenza n. 2681/2017 depositata 10/11/2017, in atti) annullando l'accertamento. Non sussistendo motivi o fatti diversi per cui discostarsi dalla recente pronuncia resa, si invia alla medesima motivazione che qui deve intendersi integralmente trascritta ai sensi dell'art. 118 disp. Att. c.p.c."

Nel processo tributario, la motivazione di una sentenza può essere redatta per relationem rispetto ad altra sentenza, purché resti "autosufficiente". (Corte di Cassazione sent, n. 31422/2018)

Per giudicare sull'autosufficienza della motivazione della sentenza (autosufficienza richiesta per consolidato orientamento giurisprudenziale) occorre considerare tutti gli elementi costituenti il giudizio relativo all'avviso di accertamento emesso per l'anno 2012, nonché quello richiamato relativo all'anno 2011 cui la sentenza n. 2681/2017 si riferisce.

Ebbene, dalla lettura dei due avvisi di accertamento, si evince in maniera chiara ed inequivocabile che per quel che attiene i rapporti commerciali tra la

(regolamentati dal medesimo ed unico contratto d'appalto esibito all'ufficio in epoca antecedente l'emissione dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2012" i recuperi sono fondati sulle medesime ed equivalenti motivazioni. Tant'è che la società appellata aveva evidenziato nel ricorso introduttivo la coincidenza di motivazioni e la sovrapposizione delle richieste dell'Ufficio per i due anni d'imposta, invitando i giudici di prima istanza ad aderire alla decisione espressa con la sentenza n. 2681/2017.

Quindi, i primi giudici hanno ben formulato la "coincisa esposizione dello svolgimento del processo e la succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto", nel rispetto non solo degli artt. 36 del D.Lgs. n. 546/92 e 360 del c.p.c., ma anche dell'art. 118 delle disp. att. c.p.c., che al 1° comma, espressamente



prevede che la motivazione può essere espressa anche con riferimento a precedenti conformi.

In merito alla violazione dell'art. 32 del DPR. n. 600/73, l'Ufficio afferma che la mancata risposta al questionario, preclude alla società la possibilità di esibire, in sede contenziosa, la documentazione richiesta con il medesimo questionario.

La censura è infondata.

Sulla base dell'assunto, ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte di cassazione "la preclusione processuale a produrre documenti scatta solo ove l'Amministrazione Finanziaria abbia inviato il questionario al contribuente contenente l'indicazione specifica dei documenti ritenuti rilevanti e di cui si chiede l'esibizione con l'espresso avvertimento che, in caso di mancata o insufficiente risposta, opera la preclusione processuale dell'impossibilità di successivo deposito nella eventuale fase contenzioso." (Corte di Cassazione sent. n. 32117 del 12 dicembre 2018)

Da tale principio si deduce che se il contribuente non risponde ad un questionario, per non averlo ricevuto, non può automaticamente scattare la preclusione a fornire documenti nella fase processuale, poiché deve essere sempre riscontrata l'idoneità del questionario a produrre tale pregiudizio, compatibile con le garanzie del diritto di difesa costituzionalmente previste.

Infine, l'Ufficio, con l'ultimo motivo d'impugnazione, censura la sentenza per aver i primi giudici accolto "...fatti e circostanze in assenza o, perlomeno, senza effettuare alcuna valutazione dei presupposti stabiliti dall'art. 109 del TUIR (certezza dell'effettività della prestazione, oggettiva determinabilità dell'importo, inerenza)."

La censura è parimenti infondata e pretestuosa.

L'inerenza dei costi di cui trattasi è stata accertata ed affermata dallo stesso Ufficio oggi appellante, nel corso del tentativo di accertamento con adesione.

E comunque, i giudici di prima istanza hanno affrontato la controversia con estrema perizia ed attenzione valutandola in tutti i suoi aspetti, sicché, accertato che si trattava della medesima fattispecie relativa all'anno 2011 per la quale la sezione VII, si era già espressa con la sentenza n. 2681/17, i primi giudici, nel richiamare la predetta sentenza, hanno precisato, espressamente, ai sensi dell'art. 118 disp. att. c.p.c., che la motivazione della citata decisione doveva intendersi integralmente trascritta nella sentenza n. 2436/2015 relativa all'anno 2012, di cui oggi si discute. Sentenza n. 2681/2017, allegata al ricorso introduttivo, il quale contenuto, pertanto, era ben noto a tutte le parti del giudizio.

Vi è di più, nel merito, come si evince dal Verbale di contraddittorio del 06/02/2018, l'Ufficio, basandosi "sulle evidenze riscontrate in sede di controlli" ha proposto l'accoglimento parziale delle richieste della società, osservando che "...la Società, infatti, occupandosi della vendita all'ingrosso di prodotti non



alimentari, comunque avrebbe dovuto assumere personale per lo svolgimento dei servizi di cui alle fatture in oggetto, tanto in considerazione del notevole volume dei ricavi conseguiti...”.

È pacifico che il riconoscimento oggettivo della deducibilità dei costi, proprio perché effettivamente sostenuti, non può non valere per l'anno d'imposta 2012.

Talché, il recupero dell'IVA esposta in fattura dalla nei confronti della società appellata, appare illegittimo.

Per tutto quanto sopra esposto, assorbita ogni altra domanda e/o eccezione, il Collegio rigetta l'appello dell'Ufficio. Le spese di lite, di questo grado di giudizio, sono compensate tra le parti, attesa la complessità delle questioni controverse.

P.Q.M.

Rigetta l'appello dell'Ufficio. Spese compensate.

Bari, lì 11/04/2019.

IL GIUDICE RELATORE

(dott. Vito Merrà)

IL PRESIDENTE

(dott. Francesco Saverio Ventura)