Ordinanza del 18/06/2019 n. 16277 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Rimborsi - IRPEG, IRAP, IVA - Dichiarazione dei redditi - Eccedenza di imposta versata - Riporto o rimborso - Cessazione del soggetto giuridico per cancellazione nel registro - Perdita del credito - Esclusione.

Massima:

Ai sensi dell'art. 4, commi 1 e 4 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42 si attribuisce al contribuente il diritto di scegliere tra il riporto o il rimborso dell'eccedenza d'imposta versata, da esercitare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui l'eccedenza è venuta in essere. Nei casi in cui manchi la giuridica possibilità di portare a nuovo un'eccedenza di imposta, per il venir meno del soggetto che l'avrebbe utilizzata in compensazione negli anni successivi, la dichiarazione dei redditi, in cui l'eccedenza stessa è stata indicata a riporto, deve essere intesa quale istanza di rimborso del credito stesso, dovendosi in tal caso considerare meramente "formale" l'errore compiuto nella redazione della dichiarazione di indicare le eccedenze IRPEG e IRAP a riporto, invece che a rimborso.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Intitolazione:

Contenzioso - Ricorso e introduzione - Società cancellata dal registro delle imprese e giudizio promosso dal liquidatore - Legittimazione - Esclusione.

Massima:

A seguito dell'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, viene a determinarsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente - a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti "pendente societate". Ciò comporta che i soci, successori della società, subentrano anche nella legittimazione processuale facente capo

all'ente. Ne cosegue che la domanda giudiziale introdotta dal liquidatore di una società di capitali, cancellata dal registro delle imprese, è improponibile in quanto l'effetto estintivo che deriva dalla cancellazione della società determina il venir meno del potere di rappresentanza, dell'ente estinto, in capo al liquidatore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

A seguito di chiusura della liquidazione, in data 30 aprile 2005 ed in data 18 ottobre 2005 la società Grif s.r.l., in persona del liquidatore, M.U., esponeva nelle dichiarazioni ai fini IRPEG, IRAP e I.V.A. crediti, risultanti dal bilancio finale di liquidazione, di cui non veniva chiesto il rimborso, ma che venivano riportati a nuovo e, quindi, da computare in diminuzione d'imposta nell'esercizio successivo.

Essendo la società stata cancellata dal registro delle imprese in data 20 dicembre 2004, nel dicembre 2010, M.U., in forza di mandato conferitogli dall'assemblea dei soci della Grif s.r.l. in sede di approvazione del bilancio finale di liquidazione e del relativo piano di riparto, presentava all'Agenzia delle Entrate istanza di sollecito del rimborso dei crediti IRPEG, IRAP e I.V.A. In data 8 febbraio 2011 l'Agenzia delle Entrate notificava due distinti provvedimenti di diniego di rimborso IRPEG e Irap, con i quali negava il diritto per intervenuta decadenza.

Avverso i suddetti provvedimenti di diniego, M.U. proponeva distinti ricorsi dinanzi alla Commissione provinciale di Milano, che, disposta la riunione, li accoglieva, accogliendo la tesi difensiva della parte ricorrente, secondo cui un'istanza, volta a sollecitare il rimborso di un importo, già richiesto nei termini di legge, in caso di impossibilità di presentare una dichiarazione dei redditi successiva in cui poter utilizzare i crediti d'imposta, era soggetta al solo termine prescrizionale decennale e non al termine decadenziale di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38.

In esito all'appello proposto dall'Ufficio, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la decisione indicata in epigrafe, rilevando preliminarmente che, sebbene la cancellazione dal registro delle imprese determinasse l'estinzione della società, la delega conferita al liquidatore, con delibera assembleare, era da considerarsi valida anche dopo la cessazione della società, ha accolto l'appello, ritenendo applicabile alla fattispecie in esame il D.P.R. n. 42 del 1988, art. 4, invocato dall'Amministrazione finanziaria, e, dunque, tardiva la richiesta di rimborso avanzata oltre il termine previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38.

Per la cassazione di tale decisione propone ricorso M.U., in proprio e nella qualità di liquidatore e mandatario all'incasso dei residui crediti d'imposta della Grif s.r.l., con un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso e propone ricorso incidentale, affidato ad un unico motivo, cui resiste M.U. mediante controricorso al ricorso incidentale.

M.U., nella sudetta qualità, ha depositato memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c. e documenti (sentenza n. 400/1/2018 della C.T.R. della Lombardia, passata in giudicato, che, decidendo la impugnazione proposta dallo stesso contribuente, anche in qualità di liquidatore e mandatario all'incasso dei crediti della società Grif s.r.l., avverso il diniego di rimborso I.V.A. per credito d'imposta relativo all'anno 2005, ha accolto il ricorso del contribuente).

Considerato che:

1. Con unico e articolato motivo, si deduce violazione e falsa applicazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42, art. 4, commi 1 e 4, anche in combinato disposto tra loro, e in relazione all'art. 2687 c.c. e agli artt. 115 e 116 c.p.c. Nell'evidenziare che il citato art. 4, comma 1, attribuisce al contribuente il diritto di scegliere tra il riporto o il rimborso dell'eccedenza d'imposta versata, da esercitare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui l'eccedenza è venuta in essere, il ricorrente sostiene che dalla lettura congiunta dei commi 1 e 4 si desume che il D.P.R. n. 42 del 1988, comma 4, può trovare applicazione solo laddove, in base al precedente comma 1, si sia optato per il riporto a nuovo dell'eccedenza d'imposta.

Facendo espresso riferimento ad una pronuncia di questa Corte (Cass. n. 1790 del 2005), sottolinea che, nei casi in cui manchi la giuridica possibilità di portare a nuovo un'eccedenza di imposta, per il venir meno del soggetto da cui detta eccedenza avrebbe potuto essere utilizzata in compensazione negli anni successivi, la dichiarazione dei redditi in cui l'eccedenza stessa è stata indicata a riporto deve essere intesa quale istanza di rimborso del credito stesso, dovendosi in tal caso considerare meramente "formale" l'errore compiuto nella redazione della dichiarazione di indicare le eccedenze IRPEG e IRAP a riporto, invece che a rimborso.

Sostiene, altresì, che l'errore commesso nella redazione della dichiarazione, diversamente da quanto ritenuto dai giudici d'appello, non ha di fatto impedito all'Amministrazione finanziaria di esercitare i suoi poteri di controllo su tutti i crediti d'imposta e che, in ogni caso, anche laddove si volesse aderire alla tesi difensiva dell'Ufficio, le istanze presentate nel 2010 non potrebbero comunque essere considerate tardive D.P.R. n. 42 del 1988 ex art. 4, comma 4, in mancanza di contestazione del credito da parte dell'Amministrazione nei termini a tal fine assegnati dalla legge, dovendosi ritenere che il credito si sia consolidato e sia divenuto esercitabile allo scadere di detti termini.

2. Con l'unico motivo del ricorso incidentale, la difesa erariale censura la decisione impugnata per violazione degli artt. 1260 e 1188 c.c. e dell'art. 1722 c.c., n. 4, per avere i giudici d'appello rigettato l'eccezione di difetto di legittimazione attiva della società e del suo liquidatore sollevata in appello.

Trascrivendo uno stralcio del ricorso in appello, eccepisce che il mandato all'incasso non può avere efficacia dopo la scadenza, come dispone l'art. 1722 c.c., n. 4 e che l'art. 1188 c.c. prevede che l'adempimento si faccia al creditore o al suo rappresentante, ipotesi non ricorrente nel caso di specie, o alla persona autorizzata dalla legge o dal giudice (ipotesi non ricorrente) o infine al mandatario per l'incasso; deduce, quindi, che la Commissione regionale, nel ritenere il M. cessionario del credito, pur essendo mero mandatario all'incasso, sarebbe incorsa nella

violazione dell'art. 1260 c.c., considerato che egli non poteva agire per il rimborso, avendo perduto il potere di rappresentanza di un soggetto non più esistente.

3. Va preliminarmente esaminato il ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate concernente il difetto di legittimazione attiva del ricorrente, trattandosi di eccezione che, se fondata, preclude l'esame nel merito.

3.1. I giudici regionali hanno rigettato l'eccezione di difetto di legittimazione attiva di M.U., ex liquidatore della società cessata e cancellata dal registro delle imprese, sul presupposto che se, prima ancora della estinzione della società, i soci della stessa hanno deliberato di cedere il credito, tale negozio non può essere considerato invalido, con la conseguenza che la delega conferita al liquidatore con delibera assembleare deve essere considerata valida anche se è intervenuta la estinzione della società.

3.2. Può dirsi pacifico, siccome risultante dalle allegazioni delle parti, che la Grif s.r.l. è stata cancellata dal registro delle imprese in data 20 dicembre 2004, a seguito di deposito del bilancio finale di liquidazione, e che il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado da parte del liquidatore, M.U., è stato proposto allorquando la società aveva già cessato di esistere, con conseguente inammissibilità del ricorso.

3.3. Infatti, a seguito della modifica dell'art. 2495 c.c., le Sezioni Unite di questa Corte hanno statuito che la cancellazione della società di capitali dal registro delle imprese determina l'immediata estinzione della società, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo, nel caso in cui tale adempimento abbia avuto luogo in data successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 6 del 2003, art. 4 (1 gennaio 2004), che, modificando l'art. 2495 c.c., comma 2, ha attribuito efficacia costitutiva alla cancellazione (Cass. Sez. U., n. 4060 del 22/2/2010).

3.4. Si è, al riguardo, chiarito che, a seguito dell'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, viene a determinarsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono, ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti "pendente societate". Ciò comporta che i soci, successori della società, subentrano anche nella legittimazione processuale facente capo all'ente (Cass. Sez. U., n. 6070 del 12/3/2013).

3.5. Ne discende che, ancor prima della introduzione del giudizio di primo grado, la capacità processuale della società contribuente era già venuta meno, come pure la legittimazione a rappresentarla dell'ex liquidatore e legale rappresentante M.U..

Questa Corte è, infatti, ferma nel ritenere che la domanda giudiziale introdotta dal liquidatore di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese non è proponibile, in quanto l'effetto estintivo che deriva dalla cancellazione della società determina il venir meno del potere di rappresentanza dell'ente estinto in capo al liquidatore stesso (Cass. n. 33278 del 21/12/2018; Cass. n. 11100 del 5/5/2017), sicchè, eliminandosi ogni possibilità di prosecuzione dell'azione,

consegue l'annullamento senza rinvio, ai sensi dell'art. 382 c.p.c., comma 3, della sentenza impugnata con il ricorso per cassazione (Cass. n. 4853 del 11/3/2015; Cass. n. 21188 del 8/10/2014; Cass. n. 22863 del 23/11/2011; Cass. n. 14266 del 2006); ricorre un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito (Cass. n. 21125 del 24/8/2018; Cass. n. 5736 del 23/3/2016), trattandosi di impugnazione improponibile, e l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio (Cass. 5736 del 23/3/2016; Cass. n. 20252 del 9/10/2015; Cass. n. 21188 del 8/10/2014) e non vi è spazio per ulteriori valutazioni circa la sorte dell'atto impugnato, proprio per il fatto di essere stato emesso nei confronti di soggetto già estinto (Cass. n. 19142 del 28/9/2016; Cass. n. 2444 del 31/1/2017).

4. Nella fattispecie che ci occupa il M. dichiara di agire non solo in qualità di liquidatore della società estinta, ma anche quale mandatario all'incasso dei soci della Grif s.r.l., i quali nell'assemblea tenutasi in data 15 dicembre 2004 gli hanno conferito il potere di procedere, nell'interesse della società, alla riscossione delle somme originariamente spettanti alla società.

In controricorso al ricorso incidentale il M. ha pure rilevato che, all'epoca in cui gli è stato conferito il mandato di cui si discute, egli rivestiva la carica di Presidente del Consiglio di Amministrazione e, quindi, di legale rappresentante della società Staff International s.p.a., che era socio unico della Grif s.r.l., ed ha allegato documentazione a dimostrazione di tale qualità.

4.1. L'esame del verbale dell'assemblea ordinaria del 15 dicembre 2004, prodotto dal M. unitamente al controricorso al ricorso incidentale (doc. n. 5) in omaggio al principio di autosufficienza, non consente di ritenere dimostrata in capo al M. la legittimazione processuale a rappresentare in giudizio la parte in senso sostanziale, ossia la società Grif s.r.l.

Nel suddetto verbale si legge: "L'assemblea delibera inoltre di dare mandato al Dott. M.U., attuale liquidatore, per rappresentare la società avanti agli uffici dell'Agenzia delle Entrate per l'incasso dei residui crediti d'imposta...".

A norma dell'art. 77 c.p.c., il procuratore generale e quello preposto a determinati affari non possono stare in giudizio per il preponente se tale potere non sia stato espressamente conferito per iscritto; poichè dalla documentazione allegata non emerge che al M. sia stato conferito anche il potere di stare giudizio per conto del preponente, il ricorso per cassazione dallo stesso proposto va dichiarato inammissibile.

L'accertamento in ordine alla sussistenza della "legitimatio ad processum", riguardando un presupposto attinente alla regolare costituzione del rapporto processuale, può essere compiuto, anche d'ufficio ed in sede di legittimità, con possibilità, in questo caso, di diretta valutazione, da parte della Corte di Cassazione, degli atti attributivi del potere rappresentativo (Cass. n. 3612 del 25/03/2000).

4.2. Va, altresì, rilevato che, in ogni caso, il mandato all'incasso, conferito a M.U. dall'assemblea dei soci, quale espressione della volontà sociale di un ente poi estinto, è venuto meno, ai sensi dell'art. 1722 c.c., comma 1, n. 4, dovendo l'estinzione della persona giuridica equipararsi alla morte della persona fisica. Difatti, essendo la società Grif s.r.l. stata cancellata dal registro delle

imprese in data 20 dicembre 2004, il mandato a suo tempo conferito ha cessato di spiegare effetti in conseguenza della estinzione della società.

5. Con la memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c., il ricorrente, deducendo che in merito al diniego di rimborso dell'I.V.A., la Commissione regionale della Lombardia, con sentenza n. 400/2018 depositata il 30 gennaio 2018 (allegata in atti), ha riconosciuto la tempestività dell'istanza di rimborso e la spettanza del credito d'imposta, eccepisce che detta sentenza, ormai passata in giudicato (come da attestazione rilasciata dalla cancelleria), spiega effetti vincolanti anche nel presente giudizio.

5.1. L'eccezione di giudicato esterno è infondata.

5.2. Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale di questa Corte, al quale si intende dare continuità, non ricorre l'efficacia estensiva del giudicato esterno qualora siano oggetto dei separati giudizi tributi diversi (nella specie, I.V.A., IRAP e IRES), stante la diversità strutturale delle imposte, oggettivamente differenti, ancorchè la pretesa impositiva sia fondata sui medesimi presupposti di fatto (Cass. n. 7884 del 20/4/16; n. 235 del 9/1/2014; n. 3756 del 15/2/2013; n. 802 del 14/1/2011; n. 3706 del 17/2/2010).

6. L'accertato difetto di legitimatio ad causam, eliminando ogni possibilità di prosecuzione dell'azione comporta, ai sensi dell'art. 382 c.p.c., comma 3, la declaratoria d'inammissibilità dell'originario ricorso proposto da M.U., in proprio e nella qualità di liquidatore e di mandatario all'incasso della società Grif s.r.l., con conseguente annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione, poichè la causa non poteva essere proposta su iniziativa del ricorrente, trattandosi di vizio insanabile originario del processo che avrebbe dovuto condurre ad una pronuncia declinatoria del merito.

Le spese relative ai gradi del giudizio di merito, in considerazione dello svolgimento del processo, vanno integralmente compensate tra le parti, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso incidentale, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo proposto da M.U. e cassa la sentenza impugnata. Compensa integralmente tra le parti le spese relative ai gradi del giudizio di merito e condanna il ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 9 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 18 giugno 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza