Sentenza del 24/09/2019 n. 23678 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI - PAGAMENTO DELL'IMPOSTA - RIMBORSI Società cancellate dal registro delle imprese - Rimborso dei crediti d'imposta - Condizioni - Inclusione nel bilancio finale di liquidazione - Necessità - Limiti - Art. 5 del d.m. 26 febbraio 1992 - Annualità 1994 e 1995 - Applicabilità - Esclusione - Fondamento - D.l. n. 47 del 1992 - Mancata conversione in legge - Clausola di salvezza degli atti compiuti e degli effetti prodotti - Operatività - Esclusione.

Massima:

In tema di IVA, l'obbligo di includere il credito nel bilancio finale di liquidazione, previsto dall'art. 5 del d.m. 26 febbraio 1992 ai fini del rimborso dei crediti d'imposta in favore delle società cancellate dal registro delle imprese, non si applica alle annualità 1994 e 1995, non essendo stato convertito il d.l. n. 47 del 1992, di cui il citato d.m. costituisce attuazione, e non potendo trovare applicazione la clausola di salvezza prevista dall'art. 1, comma 2, della l. n. 75 del 1993, la quale va riferita esclusivamente agli atti di natura amministrativa, e non anche a quelli normativi, adottati in base al decreto-legge non convertito, nonché agli effetti già prodottisi durante il periodo di vigenza dello stesso, e non anche a situazioni non ancora verificatesi in detto periodo.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 111/35/13, depositata il 16 luglio 2013, che ha accolto l'appello della S. s.p.a., socia unica dell'Immobiliare B. s.p.a., e di quest'ultima, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano, che aveva accolto il ricorso del contribuente contro il rifiuto opposto dall'Amministrazione all'istanza delle predette società di rimborso dei credito IRAP che emergeva dalla dichiarazione, relativa all'anno d'imposta 2002,

della Immobiliare B. s.p.a., posta in liquidazione dal 17 ottobre al 20 dicembre 2002, ed all'esito del procedimento liquidatorio cessata.

2. Infatti, l'ufficio aveva rifiutato il rimborso, assumendo che il relativo credito non risultava evidenziato nel bilancio finale di liquidazione dell'estinta Immobiliare B. s.p.a., come invece era necessariamente imposto dal D.M. Finanze del 26 febbraio 1992, art. 5, relativo invero ai rimborsi dei crediti in materia d'IVA, ma esteso anche ai rimborsi delle imposte dirette dalla circolare del medesimo D.M. 19 settembre 1997, n. 254.

3. Contro il diniego del rimborso, le predette società hanno proposto ricorso dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Milano, sostenendo che nel bilancio finale di liquidazione era contenuto comunque il mandato, con rappresentanza, conferito al liquidatore anche per procedere all'incasso dei crediti verso l'Erario, compreso quindi quello per cui è causa, e rilevando comunque che l'omessa iscrizione del credito a bilancio, ove comunque effettivamente necessaria, avrebbe al più precluso la riscossione del credito da parte del liquidatore dell'Immobiliare B. s.p.a., ma non anche della S. s.p.a., socia unica di quest'ultima.

4. L'adita CTP ha rigettato il ricorso, ritenendo preclusiva la mancata indicazione del credito nel bilancio finale di liquidazione.

5. Proposto appello dalle predette società, la CTR della Lombardia lo ha accolto, ritenendo che il credito (an e quantum del quale erano incontestati dall'Ufficio) era stato indicato comunque nel bilancio finale della liquidazione dell'Immobiliare B. s.p.a., con formula che, per quanto imperfetta, era comunque sufficientemente idonea a salvaguardare gli interessi dei creditori della società liquidata, resi edotti che quest'ultima aveva dei crediti da riscuotere.

6. Avverso la sentenza di appello l'Ufficio propone ricorso, affidato a tre motivi.

7. S. s.p.a. ed il Dott. R.P., quale ultimo liquidatore e legale rappresentante della cessata società Immobiliare B. s.p.a. si sono costituiti con controricorso, chiedendo che il ricorso sia dichiarato inammissibile o rigettato, ed hanno depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il ricorrente Ufficio denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e la falsa applicazione degli artt. 74 ed 81 c.p.c., assumendo l'inammissibilità del ricorso introduttivo dell'Immobiliare B. s.p.a., per essere stata cancellata quest'ultima dal registro delle imprese nel marzo 2003. Pertanto, essendo rilevabile d'ufficio il conseguente vizio del contraddittorio, la sentenza, secondo il ricorrente, va cassata senza rinvio, limitatamente alla parte nella quale decide sul ricorso della stessa Immobiliare B. s.p.a.

1.1. Premessa l'inconferenza del richiamo all'art. 74 c.p.c., abrogato e comunque estraneo alla questione sollevata nel ricorso, il motivo è fondato, nei termini che seguono.

Infatti, così come risulta dallo stesso controricorso (cfr. pagg. 13 s., comprese le note 2 e 3), il ricorso di primo grado, così come l'appello, sono stati proposti, oltre che dalla S. s.p.a., socia

unica dell'Immobiliare B. s.p.a., anche da quest'ultima, in persona del suo liquidatore, quale legale rappresentante pro tempore.

Tuttavia, come incontestato, ed anzi riconosciuto più volte nel controricorso (ad esempio a pag. 4, punto 3 ed a pag. 6, punto 3, dell'atto), già al momento dell'introduzione del ricorso presso la CTP la stessa Immobiliare B. s.p.a. era ormai estinta, con conseguente cessazione della sua capacità processuale, il cui difetto originario è rilevabile di ufficio anche in sede di legittimità e comporta, in quest'ultimo caso, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione (Cass., 08/10/2014, n. 21188, relativa appunto a giudizio di merito introdotto dal liquidatore di una società di capitali estinta. Conformi Cass., 23/03/2016, n. 5736; Cass., 15/06/2018, n. 15894, secondo cui si tratta di un vizio non solo rilevabile in ogni stato e grado, ma soprattutto radicale ed insanabile, al quale segue l'inammissibilità originaria dell'atto introduttivo e la caducazione dell'intero processo). Nè peraltro, come eccepito dalle parti controricorrenti, il rilievo, in questa sede, dell'inesistenza di una delle originarie ricorrenti in primo grado ed appellanti, ovvero l'estinta Immobiliare B. s.p.a., può ritenersi precluso, con conseguente inammissibilità del motivo qui in decisione, a causa della mancata proposizione della relativa eccezione da parte dell'Ufficio nei giudizi di merito, o del rilievo d'ufficio del vizio da parte del giudice di primo grado, con pretesa formazione del giudicato implicito sulla questione.

Infatti, con riferimento alla rilevazione d'ufficio del difetto di legittimazione ad agire, questa Corte, successivamente alle pronunce richiamate nel controricorso, ha già avuto modo di precisare che "Il giudicato interno preclude la rilevabilità d'ufficio delle relative questioni solo se espresso, cioè formatosi su rapporti tra "questioni di merito" dedotte in giudizio e, dunque, tra le plurime domande od eccezioni di merito, e non quando implicito, cioè formatosi sui rapporti tra "questioni di merito" e "questioni pregiudiziali" o "preliminari di rito o merito" sulle quali il giudice non abbia pronunziato esplicitamente, sussistendo tra esse una mera presupposizione logico-giuridica. (Cass., 31/10/2017, n. 25906).

L'inammissibilità derivante dall'inesistenza dell'estinta società si estende peraltro anche al controricorso, limitatamente alla parte nella quale il Dott. R.P., "quale ultimo liquidatore e legale rappresentante della cessata società Immobiliare B. s.p.a. ", ovvero quale rappresentante organico di un soggetto inesistente, si è costituito in questo giudizio di legittimità (cfr. Cass., 31/01/2017, n. 2444), contestualmente alla S. s.p.a.

Ovviamente, l'accoglimento del primo motivo di ricorso, dallo stesso ricorrente limitato alla rilevazione dell'inammissibilità del ricorso introduttivo della sola estinta Immobiliare B. s.p.a., non determina la cassazione della sentenza impugnata anche nei confronti della controricorrente S. s.p.a., la quale per quanto risulta dallo stesso provvedimento della CTR, oltre che dalle ricostruzioni dei fatti di causa effettuate dalle parti e concordi sul punto, ha proposto a sua volta istanza di rimborso, ricorso in primo grado e ricorso in appello, oltre al controricorso in questa sede, contestualmente con i medesimi atti della società estinta, ma senza che il vizio radicale che riguarda esclusivamente quest'ultima le si possa estendere.

Ed è proprio la domanda della S. s.p.a., socia unica dell'estinta Immobiliare B. s.p.a., che la sentenza impugnata - come risulta dalla lettura integrata del dispositivo e della motivazione, nella quale si riconosce che "il rimborso va disposto a favore dei soci"- ha accolto, sulla base

dell'operatività, tuttora non specificamente contestata, di un meccanismo successorio, nella titolarità del credito, operativo a prescindere dalla definizione di tale diritto nella liquidazione (cfr. Cass. 04/07/2018, n. 17492).

2. Con il secondo motivo, il ricorrente Ufficio denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2495 c.c., del D.M. Finanze 26 febbraio 1992, art. 5; e della L. n. 75 del 1993, art. 1, comma 2, assumendo che la L. n. 75 del 1993, fa salvi i provvedimenti adottati in base al decaduto D.L. n. 47 dei 1992, tra i quali lo stesso D.M. Finanze 26 febbraio 1992, relativo all'IVA, ma contenente l'espressione di principi generali in materia di rimborso. Pertanto, avrebbe errato il giudice a quo nell'escludere che l'omessa iscrizione, nel bilancio finale di liquidazione dell'Immobiliare B. s.p.a., della somma oggetto del credito verso l'Erario, fosse preclusiva dell'accoglimento della relativa domanda di rimborso e, comunque, giustificasse la presunzione dell'avvenuta rinuncia al credito da parte della società posta in liquidazione.

2.1. Il motivo è inammissibile, in quanto non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata.

Infatti il ricorrente assume che sarebbe "pacifica la omessa iscrizione nel bilancio finale di liquidazione della somma pretesa", mentre il giudice a quo, in ordine a tale fatto, ha accertato che "nella specie, la dicitura, sia pure imperfetta, contenuta nel bilancio finale, in ordine a crediti da riscuotere era sufficientemente idonea a salvaguardare i creditori (...)".

Dunque, la CTR ha ritenuto che nel bilancio finale della società in liquidazione fosse presente comunque un'indicazione, "imperfetta" ma "sufficiente", del credito de quo, e che pertanto fosse stato integrato quel presupposto del rimborso la cui pretesa omissione era invece frapposta dall'Amministrazione (senza contestare an e quantum del credito) al pagamento a favore della contribuente o dell'unica soda di quest'ultima.

Non essendo stato impugnato dal ricorrente, eventualmente per ipotetico vizio di motivazione, tale accertamento in fatto, sono inammissibili le censure in diritto espresse nel secondo motivo, tutte fondate sulla predetta omissione, esclusa invece dal giudice a quo.

2.2. Peraltro, si tratta comunque di censure infondate in diritto.

Infatti, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che "In tema di IVA, l'obbligo di includere il credito nel bilancio finale di liquidazione, previsto dal D.M. 26 febbraio 1992, art. 5, ai fini del rimborso dei crediti d'imposta in favore delle società cancellate dal registro delle imprese, non si applica alle annualità 1994 e 1995, non essendo stato convertito il D.L. 1 febbraio 1992, n. 47, di cui il citato D.M., costituisce attuazione, e non potendo trovare applicazione la clausola di salvezza prevista dalla L. 24 marzo 1993, n. 75, art. 1, comma 2, la quale va riferita esclusivamente agli atti di natura amministrativa, e non anche a quelli normativi, adottati in base al decreto-legge non convertito, nonchè agli effetti già prodottisi durante il periodo di vigenza dello stesso, e non anche a situazioni non ancora verificatesi in detto periodo." (Cass., 30/12/2009, n. 27951).

Viene meno, pertanto, il presupposto normativo (peraltro relativo all'IVA e non ad imposte, quale l'IRAP, che hanno presupposti e discipline diverse: cfr., in motivazione, Cass., 15/06/2011, n. 13086), sul quale si fonda, in diritto, la tesi del ricorrente.

2.3. Tanto meno, poi, potrebbe ravvisarsi, nell'ipotetica mancata indicazione nel bilancio di liquidazione del credito verso l'erario, una pretesa rinuncia implicita dell'avente diritto, che è stata ritenuta dalla giurisprudenza eventualmente configurabile limitatamente alle mere pretese ed ai crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio richieda un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (Cass., S.U., 12/03/2013, n. 6070. Sulla circostanza che la mancata inclusione del credito nel bilancio finale della liquidazione e la cancellazione della società non comportano necessariamente la rinuncia al relativo diritto cfr. altresì Cass., 06/04/2018, n. 8582 e Cass. 25/10/2016, n. 21517). Infatti, nel caso di specie si tratta piuttosto di un credito che, esposto dalla contribuente nella dichiarazione, non risulta mai rettificato o contestato dall'Ufficio per an e quantum, e non presenta pertanto i predetti profili d'incertezza o di illiquidità.

3. Con il terzo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e la falsa applicazione del *D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38*, e del D.Lgs. n. 447 del 1997, art. 25, comma 1, assumendo che avrebbe errato il giudice a quo nel non rilevare l'avvenuta decadenza delle società controricorrenti dal diritto al rimborso controverso, atteso che i versamenti dei quali si chiede il rimborso sono stati effettuati entro il 30 ottobre 2003 ed il termine decadenziale era maturato il 20 dicembre 2006.

3.1. Come eccepito nel controricorso, il motivo è inammissibile.

Infatti, come questa Corte ha già chiarito, "La decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine - previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38,- di diciotto mesi dal versamento dell'imposta indebitamente corrisposta (nella specie IRAP), ancorchè rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, non può essere eccepita per la prima volta in Cassazione, qualora dalla sentenza impugnata non risulti la data del versamento, nè quella di presentazione dell'istanza per il relativo rimborso, non essendo consentita, in sede di legittimità, la proposizione di nuove questioni di diritto che presuppongano o comunque richiedano nuovi accertamenti o apprezzamenti di fatto, nè essendo possibile ipotizzare un "error in procedendo" del giudice di merito - consistente nel mancato esame del documento - poichè la stessa rilevabilità d'ufficio della decadenza va coordinata con il principio della domanda, che non può fondarsi, per la prima volta in quella sede, su un fatto mai dedotto in precedenza, implicante un diverso tema di indagine e di decisione." (Cass. 06/12/2016, n. 25014).

Nel caso di specie, non avendo il ricorrente dedotto di aver già sollevato, nei gradi di merito, la relativa questione, e non essendo stati indicati, nella sentenza impugnata, i dati cronologici necessari a determinare ii dies a quo e quello ad quem del termine decadenziale del quale si assume l'applicabilità e la violazione, il motivo è inammissibile.

Risulta, pertanto, del tutto irrilevante che l'Agenzia delle Entrate non abbia effettuato comunicazioni di eventuali rettifiche delle dichiarazioni dei redditi, nè emesso avviso di accertamento e, conseguentemente, la sentenza non è censurabile per erronea interpretazione applicativa delle norme che regolano i crediti d'imposta.

3.2. Peraltro, la medesima censura è altresì infondata.

Invero, essendo nel caso di specie in discussione un credito da rimborso IRAP già esposto dalla contribuente nel modello UNICO del 2002, presentato nel 2003, non viene in rilievo l'eccepita decadenza, ma l'eventuale prescrizione decennale, comunque non maturata quando, nel 2010, l'avente diritto ne sollecitò l'adempimento con l'istanza di rimborso.

Infatti, questa Corte ha già precisato che il termine stabilito nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve provvedere alla liquidazione dell'imposta, ha natura ordinatoria secondo l'interpretazione, avente efficacia retroattiva, che ne ha dato la L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 28, comma 1. Ne consegue che il credito esposto in dichiarazione non si consolida con lo spirare del predetto termine o perchè l'Amministrazione abbia omesso di procedere ad accertamento o rettifica nel termine stabilito nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, così come il diritto al rimborso del contribuente non è sottoposto al termine di decadenza, contenuto nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ma esclusivamente all'ordinario termine di prescrizione decennale, ferma restando la facoltà dell'Ufficio di opporre eccezioni alla domanda di rimborso (Cass., n. 31627 del 2018, punto 10.1 della motivazione; Cass. 22/4/2009, n. 9524; Cass., 10/2/2010, n. 2918; Cass., 17/6/2016, n. 12557).

4. Le spese dei giudizio di legittimità si compensano tra le parti tutte.

5. Le spese dei gradi di merito tra l'Agenzia delle Entrate e l'Immobiliare B. s.p.a. si compensano, in ragione della complessità della questione trattata.

6. La domanda di condanna dell'ufficio ricorrente al risarcimento del danno da lite temeraria, formulata dai controricorrenti esclusivamente a pag. 28 del controricorso ed in sede di contestazione del solo secondo motivo di ricorso della controparte, va disattesa.

Infatti, fermo restando che la domanda ex art. 96 c.p.c., può essere proposta anche nel giudizio di cassazione per danni derivanti dallo stesso e semprechè sia formalmente avanzata nel controricorso, va rilevato che la temerarietà della pretesa va esaminata con riferimento al risultato finale e globale della controversia.

Tale esame, nella specie, non è consentito a questa Corte, in quanto, nel controricorso, i richiedenti non hanno affatto preso posizione sulla temerarietà del primo e del terzo motivo, ma solo sul secondo, sicchè non è possibile la delibazione dell'istanza, mancando da parte dei richiedenti quella prospettazione completa ed esaustiva della dedotta "lite temeraria" - necessariamente comprensiva dei danni che si assumono patiti per effetto del grado di giudizio di legittimità, da allegarsi con sufficiente analiticità ed autonomia (Cass., 07/10/2013, n. 22812) - tale da consentire l'accertamento globale della soccombenza dolosa o gravemente colposa della controparte rispetto all'intero ricorso (Cass., 05/12/2012, n. 21805).

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, nei termini di cui in motivazione;

dichiara inammissibili il secondo ed il terzo motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e dichiara inammissibile il ricorso introduttivo dell'Immobiliare B. s.p.a.;

compensa le spese di lite del giudizio di legittimità;

compensa le spese di lite dei giudizi di merito tra l'Agenzia delle Entrate e Immobiliare B. s.p.a.;

rigetta la domanda dei controricorrenti di condanna della ricorrente al risarcimento dei danni ex art. 96 c.p.c..

Così deciso in Roma, il 27 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 24 settembre 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza