Sentenza del 02/03/2020 n. 5640 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La M. S.p.A., incorporante la F. S.r.l. a socio unico, propone ricorso per Cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, di cui in epigrafe, che, a conferma della sentenza di primo grado, aveva rigettato, per carenza di legittimazione attiva, l'appello proposto dalla società Fe. avverso l'avviso di accertamento con il quale erano state recuperate a tassazione maggiori imposte a fini Ires, Irap e Iva.

Il ricorso è affidato a cinque motivi.

Con il primo motivo, la società ricorrente deduce la violazione degli artt. 2495 e 2504 bis cod. civ., in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui i giudici di secondo grado hanno ritenuto che la legittimazione ad agire spettasse all'incorporante M. s.p.a. e non alla società incorporata F. s.r.I., attribuendo erroneamente efficacia estintiva alla cancellazione dal registro delle imprese della F. s.r.l.

Col secondo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 111 della Costituzione nonché degli artt. 10 e 18 del d.lgs. 31/12/1992 n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per aver ritenuto la carenza di legittimazione attiva della F. s.r.l. nonostante ciò non comportasse alcuna violazione del principio del contraddittorio, in quanto l'amministrazione finanziaria non era stata minimamente scalfita nel proprio diritto di difesa e di replica dal momento che non v'erano state incertezze di sorta in ordine al soggetto che aveva contraddetto la pretesa fatta valere con l'avviso di accertamento.

Con il terzo motivo, assume la violazione dell'art. 75 cod. proc. civ. e dei principi dell'ordinamento processuale nella parte cui i secondi giudici hanno ritenuto irrilevante l'efficacia sanante della costituzione di M. s.p.a., avvenuta con memoria illustrativa del 25 settembre 2008, depositata nel giudizio di primo grado.

Con il quarto, assume la violazione dell'art. 276, secondo comma, cod. proc. civ. e, quindi, l'illegittimità delle statuizioni di merito contenute nella gravata sentenza che non potevano essere pronunciate essendosi secondi giudici spogliati della potestas indicandi nella misura in cui hanno rilevato il vizio di legittimazione attiva.

Con il quinto motivo, la società ricorrente contesta l'accertamento di merito dei secondi giudici, sotto il profilo dell'omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

La società ricorrente presenta memoria ex art. 378 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Come risulta dalla sentenza impugnata, dal ricorso e dal controricorso, l'Agenzia delle entrate, a conclusione di una verifica generale eseguita nei confronti della società F. s.r.l., notificava, in data 5 settembre 2007, alla predetta società, avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione maggiori imposte ai fini Irap, Iva ed Ires. La Commissione tributaria provinciale di Verona, adita sul ricorso della F. s.r.l. per l'impugnazione del predetto avviso, rigettava il ricorso accogliendo l'eccezione preliminare proposta dall'amministrazione finanziaria con la quale era stata rilevata la carenza di legittimazione attiva della società ricorrente, F. s.r.I., sul rilievo che quest'ultima era stata cancellata dal registro delle imprese in data 5 dicembre 2007 a seguito di fusione per incorporazione nella M. s.p.a., di cui al rogito del notaio M. del 5 settembre 2007.

2. Dagli atti di causa risulta pure che in data 26 settembre 2008 la M. s.p.a., incorporante la F. s.r.I., si costituiva innanzi al giudice di prime cure in persona del suo legale rappresentante e che i secondi giudici confermavano integralmente la sentenza di prime cure, sia in ordine alla carenza di legittimazione attiva della F. s.r.l., sia in ordine all'infondatezza nel merito delle contestazioni della società avverso l'avviso di accertamento.

3. In particolare, sulla questione riguardante la carenza di legittimazione attiva, i secondi giudici hanno ritenuto che: «la F. s.r.l. è stata incorporata nella M. s.p.a. in data antecedente alla proposizione del ricorso (13/02/2008) ma posteriore alla data di notifica dell'avviso di accertamento (9/8/2007) di conseguenza la legittimazione ad agire si concentrava in capo alla incorporante». La Commissione tributaria regionale, ha evidenziato, altresì, che la F. s.r.l. risultava cancellata dal registro delle imprese sin dal 5 dicembre 2007, il che escludeva ogni rilevanza delle intervenute modifiche dell'articolo 2504 bis cod. civ. di cui alla riforma di cui al d.lgs. n. 6 del 17/01/2003.

4. I primi tre motivi di ricorso si esaminano congiuntamente in quanto essi riguardano sostanzialmente frammentazioni della stessa censura riguardante la legittimazione attiva della F. s.r.l. e, quindi, quindi della intervenuta successione, in tutti i suoi rapporti, della M. s.p.a., costituitasi nel corso del giudizio per sanare il difetto di legittimazione. Essi sono infondati per i motivi qui di seguito esposti.

5. La questione rilevante e dirimente della presente controversia, riguarda il se la società che a seguito di fusione per incorporazione sia cancellata dal registro delle imprese sia oppur no legittimata attivamente alla proposizione del ricorso. E' pacifico, infatti, che la F. s.r.l., all'atto dell'impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale, già era stata incorporata dalla M. s.p.a. ed era già stata cancellata dal registro delle imprese.

6. Senza qui soffermarsi sulla distinzione tra legittimatio ad causam e ad processum (attenendo la prima alla titolarità della situazione giuridica soggettiva sottesa all'azione e la seconda alla capacità di esercitare i propri poteri all'interno del processo), a mente dell'art. 10 d.lgs. n. 546 del

1992, la parte ricorrente s'identifica con il soggetto passivo dell'imposizione tributaria. Ovviamente, affinché tale titolarità al ricorso sussista, è necessario che il soggetto (persona fisica o giuridica) esista al momento della proposizione del ricorso.

7. Sotto tale profilo assume particolare rilievo la posizione processuale delle società che risultino cancellate dal registro delle imprese. Sul punto, la riforma di cui al d.lgs. n. 6 del 17/01/2003 ha risolto un problema molto discusso in passato, chiarendo che la cancellazione della società dal registro delle imprese ha natura costitutiva, cioè determina l'estinzione della società, anche se rimangono creditori da soddisfare. In altri termini, cancellazione ed estinzione della società coincidono (cfr. Cass. Sez.U. 22/02/2010 n. 4062 secondo cui l'articolo 2495, secondo comma, cod. civ., come modificato dal d.lgs. n. 6 del 2003, è norma innovativa ed ultrattiva che in attuazione della legge delega, disciplina gli effetti delle cancellazione dell'iscrizione società di capitali e cooperative intervenute anche precedentemente alla sua entrata in vigore - 1 gennaio 2004 - prevedendo a tale data la loro estinzione).

8. Nella specie, la società F. s.r.l. risulta cancellata dal registro delle imprese in data 5/12/2007, ponendo così fine alla sua esistenza. L'avvenuta incorporazione del soggetto incorporato e cancellato in altro soggetto realizza, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, un effetto meramente modificativo dell'atto costitutivo (cd. teoria modificazionale), tanto che il legislatore della riforma, nell'articolo 2504 bis cod. civ., ha stabilito che la società che risulta dalla fusione, o quella incorporante, assume i diritti degli obblighi delle società partecipanti alla fusione proseguendo in tutti i loro rapporti anche processuali anteriori alla fusione. Tale disposizione ha introdotto, cioè, anche per la fusione (oltre che per le trasformazioni di società) il cosiddetto principio di continuità (cfr. Sez. U, Ordinanza n. 2637 del 08/02/2006, Rv. 586135-01) in virtù del quale la società resta la stessa e sopravvive al nuovo assetto organizzativo.

9. Tali considerazioni in ordine alla natura giuridica della fusione, sulle quali pure si sofferma la difesa della ricorrente società, confermano e non negano la correttezza del ragionamento di secondi giudici atteso che, a seguito dell'incorporazione accompagnata dall'estinzione (per cancellazione) della società incorporata, proprio il rispetto del principio di continuità nel nuovo assetto organizzativo avrebbe dovuto comportare che, all'atto della proposizione del ricorso, la lite venisse incardinata direttamente dal soggetto incorporante. Viceversa, la circostanza - pacifica tra le parti e risultante dagli atti - che la lite sia stata incardinata da una società già fusa per incorporazione e già cancellata dal registro delle imprese ha evidentemente determinato la carenza di legittimazione attiva della società ricorrente, in quanto soggetto inesistente perché estinto per cancellazione.

10. Va, altresì, evidenziato che la Commissione tributaria regionale non avrebbe potuto occuparsi dell'accertamento in merito della legittimità della pretesa erariale dopo aver rilevato che il ricorso era privo di legittimazione attiva e, quindi, inammissibile (pronuncia d'inammissibilità formalmente non esplicitata ma implicitamente contenuta nell'accertamento della carenza della legittimazione attiva della ricorrente), accertamento che ha invece compiuto. Di contro, va richiamato il principio secondo cui qualora il giudice dopo una statuizione d'inammissibilità (o declinatoria di giurisdizione o di competenza) della controversia abbia impropriamente inserito nella sentenza argomentazioni sul merito, la parte soccombente non

ha l'onere né l'interesse ad impugnare tale statuizione, sicché è ammissibile l'impugnazione che si rivolga alla sola statuizione pregiudiziale, mentre è inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione nella parte in cui pretenda un sindacato anche in ordine alla motivazione sul merito, svolta ad abundantiam nella sentenza gravata (cfr. Sez. 3, Sentenza n. 17004 del 20/08/2015, Rv. 636624-01; in senso conforme, Sez. 2, n. 101 del 04/01/2017, Rv. 642185-01; Sez. 6-1, Ordinanza n. 16410 del 21/06/2018, Rv. 649695-01).

11. Alla luce di tali principi risultano dunque inammissibili le censure svolte della M. s.p.a. rispetto alle argomentazioni di merito rese ad abundantiam (quarto e quinto motivo), siccome ininfluenti ai fini della decisione.

12. Il ricorso va, dunque, integralmente rigettato.

13. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

PQM

Rigetta il ricorso. Condanna la società ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio in favore dell'Agenzia dell'entrate che liquida in complessivi euro 13.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 3 dicembre 2019.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza