Sentenza del 04/03/2020 n. 6019 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 93/63/2013 la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia - Sezione Distaccata di Brescia ha rigettato l'appello proposto dalla Agenzia della Entrate contro la sentenza n. 197/5/2010 della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia che aveva riconosciuto il diritto della Snc A. P. di Z.G. e M.E. al rimborso del credito IVA risultante dalla dichiarazione 2001 per l'anno 2000, richiesto con istanza in data 25.7.2008 a seguito di cessazione della attività e negato dall'Agenzia per decorrenza del termine biennale di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2.

La CTR ha ritenuto che la indicazione del credito da parte della società nella dichiarazione, unitamente alla compilazione del rigo (OMISSIS) del modello Unico, sotto la voce "IVA a Credito" e del rigo (OMISSIS), nella colonna "importo a credito risultante dalla presente dichiarazione", oltre che nella colonna dedicata a "credito di cui si chiede il rimborso", rendesse applicabile non già il termine decadenziale biennale invocato dalla Agenzia delle Entrate, bensì quello decennale di prescrizione.

Contro la sentenza di appello, depositata in data 16 aprile 2013, non notificata, la Agenzia delle Entrate ha presentato ricorso per cassazione, notificato il 16-20 settembre 2013 alla società, in persona del difensore domiciliatario e personalmente ai due soci Z.G. e M.E., affidato a due motivi.

Gli intimati non si sono costituiti.

Il ricorso, inizialmente fissato davanti alla VI Sezione, è stato rimesso alla V Sezione per mancanza dei presupposti di cui all'art. 375 c.p.c..

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo la Agenzia delle Entrate deduce violazione dell'art. 75 c.p.c. e dell'art. 2495 c.c., comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, stante la inammissibilità del ricorso, rilevabile in qualsiasi stato e grado del giudizio, per essere stato proposto dalla società in nome collettivo A. P. di Z.G. e M.E. quando essa era già stata cancellata dal registro delle imprese, per cui difettava di legittimazione processuale attiva.

1.1. In proposito la Agenzia delle Entrate rileva che, con la disciplina dell'efficacia della cancellazione dell'iscrizione al registro imprese delle società di persone, sulla base degli effetti

della novella dell'art. 2495 c.c., difettava la legittimazione attiva della stessa già al momento introduttivo del giudizio per cui la inammissibilità avrebbe dovuto essere rilevata d'ufficio nel primo grado del giudizio.

1.2. Occorre premettere che, ai sensi dell'art. 2495 c.c. (nel testo risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, la cui entrata in vigore è stata fissata al 1 gennaio 2004), l'iscrizione della cancellazione di società di capitali nel registro delle imprese comporta l'estinzione della società, restando irrilevante l'eventuale esistenza di rapporti giuridici ancora pendenti. Come noto, le Sezioni Unite hanno riconosciuto alla norma "effetto espansivo" anche alle società di persone, di modo che anche per esse si produce l'effetto estintivo conseguente alla cancellazione, sebbene per queste ultime la relativa pubblicità conservi natura dichiarativa. E ciò anche per le cancellazioni che abbiano avuto luogo anteriormente alla data di entrata in vigore della nuova formulazione della norma, con effetto però in tal caso da quest'ultima data. (v. Cass. Sez. U. 22/02/2010, n. 4062).

1.3. La cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva quindi la società stessa della capacità di stare in giudizio (con la sola eccezione della "fictio iuris" contemplata dall'art. 10 L. Fall., che qui non interessa); in conseguenza, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dall'art. 299 c.p.c., e ss., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso (v. Cass. Sez. U, Sentenza n. 6070 del 12/03/2013 Rv. 625324 - 01; da ultimo Sez. 1, Sentenza n. 10105 del 09/05/2014 Rv. 631177 - 01). Se poi la estinzione è avvenuta prima ancora dell'esercizio della azione, poichè la stessa determina la cessazione della sua capacità processuale, si verifica una situazione 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 (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 21188 del 08/10/2014 Rv. 632893 - 01). E' stato in particolare ritenuto da questa Corte che, proprio in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione di un atto tributario da parte di un'associazione non riconosciuta già estinta al momento della notifica dell'atto è improponibile, poichè l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio e nel giudizio legittimità la sentenza di merito impugnata va cassata senza rinvio ai sensi dell'art. 382 c.p.c., comma 3, secondo periodo, (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20252 del 09/10/2015 Rv. 636861 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 5736 del 23/03/2016 Rv. 639134 - 01).

1.4. Nel caso in esame la società in nome collettivo A. P. di Z.G. e M.E. è stata cancellata nel 2001, come risulta dalla produzione documentale della Agenzia, mentre la causa è stata introdotta nel 2010 sulla base della istanza di rimborso del 2008, per cui in effetti la società, al momento della introduzione della causa, era priva di legittimazione attiva in proprio, con conseguente inammissibilità del ricorso iniziale se proposto dalla società.

1.5. Ciò premesso, non ha però fondamento la tesi per cui, successivamente al verificarsi di detta estinzione, non sia più possibile per l'Ufficio finanziario recuperare i tributi ancora dovuti dalla società cancellata, poichè è principio consolidato quello per cui, a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, la formazione del ruolo va operata al nome del contribuente, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia oppure no, al momento di tale iscrizione, ancora esistente. La giurisprudenza di questa Corte ne ha tratto, con riferimento al contribuente persona fisica, il principio - costantemente affermato - secondo cui la formazione del ruolo va operata al nome del contribuente pur dopo il suo decesso e quindi può ben verificarsi che il ruolo sia intestato al defunto e che tenuti al pagamento siano i suoi eredi (v. Cass. 08/04/2016, n. 6856; Cass. 09/01/2014, n. 228; Cass. 19/10/1988, n. 5691, secondo cui, in tal caso, "la notifica della cartella esattoriale deve essere effettuata agli eredi personalmente e nel loro domicilio nel solo caso in cui essi abbiano tempestivamente provveduto alla comunicazione prescritta dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 65, u.c., potendo altrimenti avvenire nei loro confronti, collettivamente ed impersonalmente nel domicilio del defunto, senza limiti di tempo"). Non v'è motivo per non affermare altrettanto nell'ipotesi in cui il soggetto estinto sia una società, ancorchè di persone, valendo anche per essa il medesimo rilievo per cui la norma (ossia l'art. 12, comma 3, cit.) non richiede l'attuale esistenza del contribuente al momento della formazione del ruolo a suo carico. Del tutto correttamente, poi, il debito tributario validamente iscritto a ruolo nei confronti della contribuente (società estinta) è stato ritenuto azionabile nei confronti dei soci, sia perchè coobbligati solidali, sia perchè, comunque, successori ex lege della società medesima (v. Cass. Sez. U 12/03/2013, n. 6070 e n. 6072).

1.6. In base allo stesso principio, pur rifuggendo da "improprie suggestioni antropomorfiche derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica" (così, in motivazione, Cass. Sez. U n. 6070 del 2013, cit.), è stato, però, ritenuto anche che i crediti già sorti e consolidati in capo alla società di persone possano essere azionati dai soci, dopo la sua cancellazione. In altre parole è stato ritenuto che il fenomeno successorio, sia pure sui generis, che si realizza a seguito dell'estinzione dell'ente collettivo integri lo stesso presupposto considerato dalla norma, identificato nel suo nucleo essenziale, al di là dei limiti semantici legati all'uso del termine "eredi".

1.7. E' stato altresì precisato da questa Corte (v. Cass. civ. n. 23269/2016) che sono trasferiti ai soci esclusivamente le obbligazioni ancora inadempiute ed i beni o i diritti non compresi nel bilancio finale di liquidazione, con esclusione, invece, delle mere pretese, ancorchè azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi necessitanti dell'accertamento giudiziale non concluso, il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente, quindi, di ritenere che la società vi abbia implicitamente rinunciato, con la conseguenza che gli ex soci non hanno la legittimazione a farli valere in giudizio. La situazione di certezza del credito IVA è però ravvisabile qualora, come nel caso in esame, il credito di imposta era stato indicato nella dichiarazione dei redditi e non era mai stato contestato dall'Ufficio per cui doveva ritenersi che i soci potessero azionarlo, quali successori ex lege della società dopo la sua cancellazione (v. Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 31037 del 28/12/2017 Rv. 646685 - 01). L'estinzione della società per avvenuta cancellazione volontaria dal registro delle imprese non priva infatti i soci dell'interesse alla decisione in un giudizio di accertamento di un credito sociale coltivato dal liquidatore prima di detta cancellazione, stante la qualificazione di tale iniziativa come attività ulteriore escludente

una rinuncia alla pretesa azionata e stante l'interesse dei soci anzidetti a determinare l'entità del rapporto giuridico facente capo all'ente estinto (v. Cass. Sez. 1 -, Sentenza n. 8582 del 06/04/2018 Rv. 647770 - 01).

1.8. Si tratta quindi di verificare se, stante la già avvenuta cancellazione della società al momento della proposizione del ricorso iniziale, il suddetto credito sia stato azionato dai soci. In proposito, dalla verifica degli atti del giudizio di merito, che, in tema di ricorso per cassazione, è riconosciuto alla S.C. ove sia denunciato un "error in procedendo", avendo la parte ricorrente indicato gli elementi individuanti e caratterizzanti il "fatto processuale" di cui ha richiesto il riesame, nonchè tutte le precisazioni e i riferimenti necessari ad individuare la dedotta violazione processuale (v. Cass. Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 23834 del 25/09/2019 Rv. 655419 - 01; Cass. Sez. 1 -, Sentenza n. 2771 del 02/02/2017 Rv. 643715 - 01), risulta che il ricorso è stato proposto esclusivamente in nome e per conto della società già cancellata fin dal 2001, senza alcuna indicazione dei soci che non risultano essere stati parti in causa, con la conseguenza che il ricorso originario proposto dalla sola società A. P., già estinta al momento della sua proposizione, è inammissibile, poichè l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio e nel giudizio legittimità la sentenza di merito impugnata (nella specie, di rigetto dell'appello della Agenzia delle Entrate) va cassata senza rinvio ai sensi dell'art. 382 c.p.c., comma 3, secondo periodo.

2. Resta assorbito il secondo motivo di ricorso con cui la Agenzia delle Entrate deduce violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2 e del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 38, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto che la cessazione della attività determinerebbe uno specifico regime che renderebbe inapplicabili le disposizioni sulla completezza della domanda di rimborso ed in particolare l'onere di presentare nel termine biennale di decadenza il quadro VR contenente la domanda di rimborso.

3. In accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo motivo, si deve pertanto cassare senza rinvio la sentenza impugnata, essendo inammissibile il ricorso iniziale proposto dalla società già cancellata, che era priva di legittimazione alla proposizione della lite.

Resta ferma la compensazione delle spese per l'intero giudizio poichè la giurisprudenza di questa Corte si è consolidata recentemente su tale materia. Non sussistono i presupposti per il versamento del doppio contributo stante la qualità soggettiva della Agenzia delle Entrate.

P.Q.M.

La Corte, Pronunciando sul ricorso, cassa senza rinvio la sentenza impugnata e dichiara inammissibile il ricorso iniziale della contribuente. Spese compensate.

Così deciso in Roma, il 13 novembre 2019.

Depositato in Cancelleria il 4 marzo 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza