

Sentenza del 29/09/2023 n. 27612 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il sig. A.A. e la signora B.B. sono stati gli unici soci della I.D.S. Spa posta in liquidazione volontaria dal 10 maggio 2011, avendone assunto il A.A. anche la qualità di liquidatore, venendo quindi la società cancellata in data (Omissis).

La predetta società notificò all'Agenzia delle Entrate, assumendo di averne i requisiti, istanza telematica di rimborso ai fini IRES per IRAP deducibile per gli anni d'imposta 2006 e 2007, rispettivamente di Euro 2.954,00 e di Euro 4.730,00, ai sensi del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 , art. 6 , convertito, con modificazioni, nella L. 28 gennaio 2009, n. 2 .

L'Agenzia delle Entrate notificò in data 5 novembre 2016 provvedimento di diniego della predetta istanza di rimborso, motivata dalla mancata indicazione del relativo credito IRES per IRAP deducibile nel bilancio finale di liquidazione della società.

Il suddetto provvedimento fu impugnato dai suddetti contribuenti, nelle rispettive spiegate qualità, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale (CTP) di Torino, che accolse il ricorso.

L'Ufficio propose appello avverso la sentenza di primo grado ad esso sfavorevole dinanzi alla Commissione tributaria regionale (CTR) del Piemonte che, con sentenza n. 459/4/19, pronunciata il 12 febbraio 2019, depositata il 10 aprile 2019, non notificata, accolse il gravame, respingendo l'originario ricorso dei contribuenti avverso il diniego di rimborso impugnato.

Avverso detta pronuncia i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate ha depositato mero atto di costituzione al fine di partecipare all'udienza pubblica di discussione.

Il Procuratore Generale ha altresì depositato memoria ex art. 378 c.p.c., chiedendo il rigetto del ricorso, mentre i ricorrenti hanno formulato istanza di sospensione, richiamando della L. n. 197 del 2022 , art. 1 , comma 190, assumendo di voler aderire alla definizione agevolata del giudizio.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti denunciano violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 36 , comma 2, nonché dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando che la sentenza impugnata avrebbe fornito una motivazione soltanto apparente, riprendendo in toto la motivazione del provvedimento di diniego di rimborso notificato dall'Amministrazione finanziaria e condividendo genericamente il ricorso in appello.

2. Con il secondo motivo i ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione del D.M. 26 febbraio 1992 , art. 5 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nella parte in cui la sentenza impugnata, nell'affermare che il rimborso avrebbe potuto essere concesso solo se il credito d'imposta fosse stato inserito nel bilancio finale di liquidazione della società, ha fatto riferimento alla succitata fonte secondaria, priva di efficacia in quanto disposizione emessa in attuazione del D.L. 1 febbraio 1992, n. 47 , art. 1, comma 5, decaduto a seguito di mancata conversione in legge nei termini, senza che potesse trovare applicazione la clausola di salvezza contenuta nella L. 24 marzo 1993, n. 75 , art. 1 , comma 2, di conversione, con modificazioni, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16 .

3. Con il terzo motivo i ricorrenti si dolgono della violazione e falsa applicazione del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 , art. 6 , convertito con L. 28 gennaio 2009, n. 2 , nonché dell' art. 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, per avere la sentenza impugnata, travisando i fatti, ritenuto che la società non avesse fornito idonea prova atta a dimostrare la spettanza del rimborso richiesto.

4. In via preliminare va rilevato che i ricorrenti hanno presentato istanza di sospensione del giudizio "sino al 30 settembre 2023", dichiarando di voler aderire alla definizione agevolata della controversia in relazione al disposto della L. n. 197 del 2022 , art. 1 , comma 190.

Detta istanza va disattesa, non essendo la causa suscettibile di definizione agevolata, trattandosi di causa di rimborso, nella quale, dunque, non vi sono somme da versare da parte dei contribuenti (si veda analogamente, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 2/23 , p. 22). Non pertinente è poi il richiamo nell'istanza della L. n. 197 del 2022 , art. 1 , comma 190, che riguarda ipotesi di soccombenza dell'Amministrazione in entrambi i gradi del giudizio di merito, laddove nella presente controversia l'Agenzia delle Entrate è risultata vittoriosa in grado di appello.

5. Ciò premesso, sempre in via preliminare, va rilevata, d'ufficio, l'inammissibilità del ricorso originario del A.A. nella qualità di ex liquidatore della società I.D.S. Spa già pacificamente cancellata dal Registro delle Imprese in data anteriore alla notifica del provvedimento di diniego dell'istanza di rimborso proposta dalla società (cfr., tra le molte, in motivazione, la stessa Cass. sez. 5, 24 settembre 2019, n. 23678 , richiamata, per altro verso, dai ricorrenti medesimi). Ciò determina, in parte qua, la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata, non potendo ritenersi formato sulla questione della legittimazione ad agire del A.A. nella qualità di ex liquidatore della società il giudicato interno, non essendo stata oggetto la questione oggetto di disamina alcuna nel doppio grado di merito.

Il ricorso va invece scrutinato nel merito nella parte in cui risulta proposto dallo stesso A.A. e dalla sig.ra B.B. nella qualità di ex soci della società, in ragione della natura peculiare di successori ex lege della società estinta, secondo quanto affermato, tra le altre, da Cass. SU, 12 marzo 2013, n. 6070 .

6. Venendo all'esame del primo motivo di ricorso, esso è infondato alla stregua del principio posto dalla stessa sentenza, pur richiamata dai ricorrenti, delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. SU 16 gennaio 2015, n. 642), dovendosi ritenere, diversamente da quanto dedotto dai ricorrenti medesimi, che, nel caso di specie, l'adesione da parte della CTR al contenuto del

ricorso in appello dell'Amministrazione finanziaria abbia costituito comunque l'approdo di un percorso argomentativo convergente sui rilievi esposti nell'atto di appello, frutto comunque di una loro valutazione critica.

7. Il secondo motivo è inammissibile.

7.1. Esso non coglie la ratio decidendi della pronuncia impugnata, rispetto alla quale rimane del tutto estranea la questione della perdita, per effetto della mancata conversione in legge del D.L. 1 febbraio 1992, n. 47 , di efficacia del D.M. 26 febbraio 1992 , che ne costituiva attuazione - il cui art. 5, stabiliva che "(q)ualora una società sia stata cancellata dal registro delle imprese, l'ufficio può eseguire il rimborso al liquidatore regolarmente legittimato, nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione, semprechè il credito d'imposta sia stato evidenziato nel bilancio di liquidazione finale depositato nella cancelleria del tribunale", riguardante, peraltro, i soli rimborsi IVA, su cui l'Ufficio aveva essenzialmente fondato il proprio diniego di rimborso, essendosi limitata la sentenza impugnata a richiamare l'anzidetta normativa nella parte relativa all'esposizione dello svolgimento del processo, nell'illustrazione della tesi dell'Ufficio medesimo.

7.2. Nella fattispecie in questa sede in esame si controverte, invece, su diniego espresso di rimborso IRES richiesto in relazione a quota di IRAP forfetariamente deducibile (per costo del lavoro di personale dipendente) per effetto della sopravvenienza, rispetto alle annualità 2006 e 2007 oggetto del presente contenzioso, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 , art. 6 , convertito con L. 28 gennaio 2009, n. 2 , rispetto alla cui dedotta violazione e nei limiti della stessa, in relazione al disposto dell' art. 2697 c.c., il terzo motivo risulta fondato, nella parte in cui la sentenza impugnata - limitandosi ad evidenziare una discordanza tra quanto indicato nell'istanza di rimborso come acconti IRAP 2004 in Euro 34105,00 a fronte di un riscontro dell'Anagrafe tributaria di Euro 15144,00 - ha ritenuto che la mancata esposizione del credito nel bilancio finale di liquidazione costituisse di per sè rinuncia implicita al credito da parte della società a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo; pervenendo a tale conclusione sulla base di un richiamo non puntuale alla già citata Cass. SU, n. 6070/2013 , come chiarito altresì dalla successiva giurisprudenza (cfr., oltre alla già citata Cass. sez. 5, n. 26378/19 , cfr. Cass. sez. 1, ord. 13 ottobre 2021, n. 27894 ; Cass. sez. 1, 22 maggio 2020, n. 9464 ; Cass. sez. 5, 6 aprile 2018, n. 8582 ; Cass. sez. 5, 25 ottobre 2016, n. 21517), atteso che detta rinuncia, implicante comunque una volontà negoziale, postula un intento di semplificazione del procedimento estintivo a fronte di crediti incerti o non liquidi.

7.3. La sentenza impugnata - incontestato che la domanda di rimborso fosse tempestiva, in relazione alla sopravvenienza, rispetto alle annualità in questione, della summenzionata normativa, e redatta in conformità al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 giugno 2009 - ha presunto dalla mancata esposizione nel bilancio finale di liquidazione la rinuncia tacita al credito, senza verificare compiutamente se esso fosse certo e liquido, in quanto mai rettificato o contestato dall'Ufficio nell'an e nel quantum, detto errore inficiando la conseguente statuizione in ordine al mancato soddisfacimento, da parte dei contribuenti quali successori della società estinta, dell'onere della prova su di essi gravante quali attori in senso sostanziale.

7.4. Dovendo equipararsi la domanda di rimborso secondo le modalità sopra menzionate - avuto riguardo alla fattispecie in esame - al credito esposto in dichiarazione, non è condivisibile la memoria del Pubblico Ministero laddove afferma che non vi fosse alcun diritto azionabile in capo alla società perchè incorsa in decadenza per mancata impugnazione del silenzio - rifiuto formatosi sull'istanza proposta nel 2009, posto che nella fattispecie la domanda risulta soggetta al termine di prescrizione decennale, rilevando il termine per la formazione del silenzio - rifiuto ai fini della decorrenza del termine di prescrizione ordinaria (cfr., tra le altre, Cass. sez. 6-5, ord. 22 gennaio 2018, n. 1543).

8. Il ricorso va pertanto accolto in relazione al solo terzo motivo.

9. In conclusione la sentenza impugnata va: a) pronunciandosi d'ufficio, cassata senza rinvio, ex art. 382 c.p.c., comma 3, limitatamente alla domanda proposta dal A.A. nella qualità di ex liquidatore della società, perchè la causa non poteva essere proposta, con compensazione, in detto rapporto processuale, delle spese dell'intero giudizio; b) in accoglimento del terzo motivo di ricorso proposto dal medesimo A.A. e dalla B.B. quali ex soci della società, cassata in relazione a detto motivo, nei limiti di quanto indicato in motivazione, con rinvio alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, che provvederà all'accertamento di fatto in ordine alla sussistenza o meno delle condizioni atte a verificare se via sia stata o meno rinuncia implicita al credito d'imposta, restando, altresì, ad essa demandata la disciplina delle spese del presente giudizio di legittimità riguardo alla domanda proposta dai contribuenti nella qualità di ex soci della società estinta.

P.Q.M. Pronunciando d'ufficio, cassa la sentenza impugnata riguardo alla domanda proposta dal A.A. nella qualità di ex liquidatore della I.D.S. Spa estinta.

Dichiara compensate, riguardo al rapporto processuale tra il A.A. nella qualità di ex liquidatore della società e l'Agenzia delle entrate, le spese dell'intero giudizio.

Accoglie il ricorso dei contribuenti nella qualità di ex soci della società estinta, limitatamente al terzo motivo, nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, cui demanda anche di provvedere in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza