

Sentenza del 10/01/2024 n. 993 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Costituita il 27 settembre 1993 con la denominazione di D.D. Porte s.p.a., dopo aver subito diverse trasformazioni e trasferimenti di sede, la soc. Property s.r.l. veniva cancellata dal registro delle imprese con effetto dal 26 settembre 2014.

Successivamente in data 23 aprile 2015 veniva formato processo verbale di constatazione nei confronti della società estinta e quindi notificato al signor A.A., nella sua qualità di liquidatore, ove si evidenziavano irregolarità ai fini Ires, iva e Irap per gli anni di imposta 2008, 2009, 2010 e 2011. In data 20/09/2015 venivano notificati al signor A.A., sempre nella sua qualità di liquidatore, tre avvisi di accertamento, rispettivamente per gli anni d'imposta 2008, 2009 e 2010 con rideterminazione dei redditi imponibili ai fini Ires e rideterminazione del valore di produzioni a fini Irap, nonché e rettifica delle dichiarazioni ai fini Iva, accertando la maggiore imposta dovuta.

In tutti gli atti impositivi l'Agenzia delle entrate precisava procedere in forza del disposto di cui al decreto legislativo 175 del 2014, che estende il potere impositivo anche sulle società estinte entro il quinquennio dalla loro liquidazione e cancellazione dal registro delle imprese.

Impugnava gli atti impositivi il signor A.A. in proprio, lamentando la carenza di legittimazione passiva, in quanto diretti alla società ormai estinta di cui egli aveva chiuso la liquidazione, già del luglio 2014 e con effetti dal 26 settembre 2014 come è stato ricordato.

Si costituiva l'Ufficio affermando che la ripresa a tassazione avveniva nei confronti di una società la cui estinzione doveva ritenersi inopponibile all'Erario, stante il suo carattere elusivo, cioè al solo scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte evase.

Il giudice di prossimità apprezzava le ragioni di parte contribuente, riconoscendo l'inapplicabilità retroattiva dell'invocata novella del 2014, perché entrata in vigore nel novembre di quell'anno, cioè successivamente alla data di estinzione della società.

Spiccava appello l'Agenzia delle entrate, ribadendo l'inopponibilità all'Erario dell'estinzione della società, elusivamente disposta.

Si costituiva la parte privata, cui si univano ad adiuvandum anche gli altri soci E.E. e F.F., deducendo di aver ricevuto nel frattempo avvisi di accertamento per presunti redditi del capitale non dichiarati derivanti da quelli illegittimamente emessi nei confronti della società estinta.

L'appello erariale veniva accolto ritenendo elusiva l'estinzione della società contribuente all'esito di continue trasformazioni e mutamenti di sede.

Avverso questa sentenza ricorrono le parti private, ciascuna nella qualità sopraindicata, affidandosi a sei mezzi di impugnazione, cui replica la parte pubblica spiegando tempestivo contro ricorso.

In prossimità dell'udienza il Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore generale Alessandro Pepe, ha depositato conclusioni scritte in forma di memoria, chiedendo il rigetto dei primi tre motivi e l'accoglimento degli ultimi tre.

Parimenti, sia la parte pubblica che la parte privata hanno depositato memoria ad illustrazione delle rispettive posizioni.

Motivi della decisione Vengono proposti sei motivi di ricorso.

Con il primo motivo si denuncia censura ex articolo 360 numero 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli articoli 324 c.p.c. e 2909 codice civile, stante la totale omissione da parte della CTR dell'esame dell'eccezione di passaggio in giudicato della sentenza resa in prime cure, conseguente all'aquiescenza prestata nell'atto di appello dall'Agenzia delle entrate alla statuizione di primo grado, nonché della mancata formulazione di censure all'affermazione di illegittimità degli avvisi di accertamento notificati al ricorrente signor A.A. perché emessi nei confronti di una società cessata e cancellata dal registro delle imprese.

Con il secondo motivo si profila censura ai sensi dell' articolo 360 numero 5 c.p.c. lamentando l'anomalia motivazionale presente nella sentenza in scrutinio per il contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, nella parte in cui il giudice di secondo grado ha prima confermato l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati perché emessi nei confronti di una società cessata e cancellata dal registro delle imprese e, poi, ha contraddittoriamente accolto l'appello dell'Agenzie delle entrate, affermando l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria della cancellazione della medesima società.

Con il terzo motivo si prospetta violazione dell' articolo 360 numero 3 e numero 4 c.p.c., per violazione dell' articolo 36 numero 4 del decreto legislativo 546 del 1992 sempre nella parte in cui il collegio d'appello ha, prima, confermato l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati perché emessi nei confronti di società cessata e poi accolto l'appello dell'agenzia delle entrate affermando l'inopponibilità dell'amministrazione finanziaria della cancellazione della stessa società dal registro delle imprese.

Con il quarto motivo si propone censura a mente dell' articolo 360 numero 3 c.p.c. per violazione falsa applicazione degli articoli 112 c.p.c., 19 e 57 del decreto legislativo numero 546 del 1992 , nonché dell' articolo 7 della legge numero 212 del 2000 nella parte in cui il giudice d'appello ha ritenuto esaminabile la censura relativa alla pretesa inopponibilità della cancellazione dal registro delle imprese della società Property srl perché realizzata a scopo elusivo e quindi in abuso del diritto, estendendo così illegittimamente il thema decidendum del giudizio.

Con il quinto motivo si prospetta ancora censura ai sensi dell' articolo 360 numero 3 c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli articoli 2945 del codice civile e 37 bis del DPR n. 600 del 1973 , nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto inopponibile all'Amministrazione finanziaria la cancellazione e la estinzione della società per abuso del diritto al fine di consentire l'accertamento delle maggiori imposte Ires e Irap che si assumono evase negli avvisi di accertamento impugnati. Segnatamente si contesta che le operazioni societarie di per sé non siano vietate o sintomatiche di carattere elusivo, secondo le disposizioni vigenti *ratione temporis*.

Con il sesto motivo si prospetta ancora censura ex articolo 360 numero 3 c.p.c. per violazione falsa applicazione dell' articolo 2945 codice civile ed il principio generale antielusivo in materia di Iva introdotto dalla Corte di giustizia UE, nella parte in cui la citata commissione di appello ha ritenuto inopponibile all'Amministrazione finanziaria la cancellazione e la estinzione della società per abuso del diritto al fine di consentire l'accertamento di Iva che si assume evasa negli avvisi di accertamento. Il motivo ripercorre il precedente con riguardo alle imposte indirette e ai tributi armonizzati, richiamando a parametro la sentenza Halifax nella causa C - 255/ 02 del 21 Febbraio 2006 pronunciata dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Preliminarmente occorre ricordare che la SRL è stata cancellata dal registro delle imprese il 26.9.14 su richiesta del liquidatore avanzata il 10.7.2014. La sopravvivenza fiscale quinquennale delle società cancellate (art. 28 , comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175) si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese sia presentata dal 13 dicembre 2014 in poi. L'Agenzia, invocando espressamente nell'atto impositivo l'art. 28, ha notificato alla SRL in persona del suo liquidatore avvisi di accertamento in data 29.7.2015. Dunque, ai sensi del 382 c.p.c., dev'essere cassata senza rinvio la sentenza impugnata, in quanto la causa non poteva essere proposta in primo grado (Cass. V, n. 6743/2015), atteso che la società era priva di legittimazione sostanziale e processuale sin dal 26.9.14 (Cass. V, 29251/18) per effetto dell'immediata efficacia estintiva della cancellazione stessa (Cfr. Cass. S.U. gemelle nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010). Va precisato che la cd. "cancellazione elusiva" è invocata dal Fisco solo in corso di causa ed è istituito elaborato come specificazione più generale dell'abuso del diritto che consente di disattendere gli atti ed i negozi aventi l'unico scopo di aggirare il dovere contributivo.

Per contro, chiunque vi ha un interesse può agire in giudizio per ottenere una sentenza che accerti con forza di giudicato l'inesistenza delle condizioni richieste dalla legge per l'iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese della società contro la quale abbia proposto ovvero intenda proporre non già, semplicemente, un'azione di riscossione di un credito maturato nei suoi confronti, per la quale sono passivamente legittimati i suoi ex soci (che ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, vivente società, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali), ma un'azione d'impugnazione di un contratto del quale la stessa è stata parte acquirente ovvero venditrice e che, in quanto tale, è l'unica parte passivamente legittimata (come nell'azione di nullità della vendita stipulata in favore della stessa) ovvero litisconsorte necessaria (come nell'azione di simulazione o nell'azione di revoca della vendita dello stesso bene in favore di terzo) del relativo giudizio: nello stesso modo in cui, a fronte della "cancellazione disposta ai sensi dell' art. 2191

c.c., dal giudice del registro di cui all' art. 2188 c.c. della iscrizione di vicende societarie avvenuta senza che esistano le condizioni richieste dalla legge", come la cancellazione volontaria della società dal registro delle imprese, "è comunque possibile", non avendo tale provvedimento camerale "natura decisoria né definitiva" ed essendo quindi "inidoneo a divenire giudicato", "proporre una ordinaria azione di cognizione sulla esistenza dei requisiti ritenuti insussistenti dal giudice del registro per cui si è disposta la cancellazione della pregressa cancellazione già iscritta" (così Cass, II, n. 3653/2023).

Dunque, non rileva la posizione rappresentativa dell'ex liquidatore (Cass. V, Ordinanza n. 23365 del 19/09/2019 , Rv. 655140 - 01), in disparte la inammissibilità dell'intervento adesivo dipendente dei soci in appello (Sez. 2 -, Sentenza n. 22972 del 22/07/2022, Rv. 665253 - 01).

In definitiva, la sentenza va cassata senza rinvio, perché il ricorso è stato notificato a soggetto estinto.

Le spese seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo

P.Q.M. Pronunciando sul ricorso e cassa la sentenza impugnata.

Condanna l'agenzia delle entrate alla rifusione delle spese di lite che liquida in Euro diecimila/00, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15%, esborsi per Euro 200,00, oltre ad accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza