

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1827 Anno 2019

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: D'AQUINO FILIPPO

Data pubblicazione: 23/01/2019

4825
2018

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2990/2013 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

RANGUZZI ELISA (C.F. RNLSE69B58B041N), in proprio e quale legale rappresentante di GREEN WASH di Casoni Paolo SNC (C.F. 01734240029), rappresentata e difesa dall'Avv. Raimondo Fulcheri, con domicilio eletto in Roma, Via Marianna Dionigi, 29 presso lo studio dell'Avv. Marina Milli;

- *controricorrente* -

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte n. 81/26/11, depositata il 1° dicembre 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'11 dicembre 2018 dal Consigliere Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Biella ha rigettato l'istanza di rimborso del credito IVA per imposte versate negli anni 1998 e 1999, presentata da Green Wash di Casoni Paolo SNC in data 29 ottobre 2004 – società che nelle more aveva cessato l'attività di impresa - sul presupposto che la contribuente avesse tardivamente presentato l'istanza oltre il termine decadenziale di cui all'art. 21, comma 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nonché per avere la ricorrente omissa di presentare il modello VR a termini dell'art. 30 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

che la CTP di Biella ha rigettato il ricorso della contribuente e, a seguito di impugnazione, la CTR del Piemonte ha accolto l'appello della contribuente, annullando il provvedimento di diniego di rimborso;

che, in particolare, la CTR ha rigettato la preliminare eccezione di inammissibilità dell'appello per mancata specificazione dei motivi di gravame e ha ritenuto, nel merito, fondata la domanda, rilevando come il credito del contribuente per rimborso IVA versata in misura superiore al dovuto si consolidi (secondo la disciplina *pro tempore* vigente) decorsi due anni dalla presentazione della dichiarazione annuale in assenza di contestazione dell'Ufficio, divenendo esigibile alla scadenza dei successivi tre mesi, al termine dei quali prende a decorrere il termine decennale di prescrizione del diritto al rimborso;

che ha, inoltre, rilevato la CTR che il credito di imposta era stato esposto nelle rispettive dichiarazioni annuali e che non era pregiudizievole la circostanza che la contribuente non lo avesse riportato nella dichiarazione relativa all'anno 2001;



che propone ricorso per cassazione l'Ufficio con tre motivi nei confronti della socia Ranguzzi Elisa (la quale ha resistito con controricorso e ha depositato memoria), essendo stata nelle more la società Green Wash SNC cancellata dal Registro delle Imprese.

CONSIDERATO CHE

1 - Va rilevato come il ricorso è stato proposto nei confronti di Ranguzzi Elisa, sia in proprio, già socia di Green Wash di Casoni Paolo SNC, società cancellata dal Registro delle Imprese in data 4 dicembre 2012 in epoca successiva al deposito della sentenza impugnata, sia quale legale rappresentante della società cancellata. La cancellazione della Green Wash di Casoni Paolo SNC è avvenuta di ufficio con decreto del Giudice del Registro ai sensi del d.P.R. 23 luglio 2004 n. 247 (dagli atti risulta che l'altro socio Casoni Paolo era deceduto nel 2003).

1.1 - Tale cancellazione pone il problema della proponibilità e della prosecuzione del giudizio di legittimità nei confronti della socia superstite Ranguzzi Elisa quale successore della società cancellata.

E' principio affermato dalla giurisprudenza della Suprema Corte quello per cui, secondo una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2495, comma 2, cod. civ., nella parte in cui ricollega alla cancellazione dal registro delle imprese l'estinzione immediata delle società di capitali, anche per le società commerciali di persone la cancellazione, pur avendo natura dichiarativa, consente di presumere un analogo venir meno della soggettività sociale quale evento sostanziale reso opponibile ai terzi per effetto della formale cancellazione (art. 2193 cod. civ.), non diversamente dalla perdita della personalità delle società oggetto di riforma (Cass., Sez. U., 22 febbraio 2010, nn. 4060, 4061, 4062). Ove alla estinzione della soggettività dell'imprenditore collettivo sopravvivano, peraltro, rapporti giuridici (sia passivi, sia attivi) originariamente facenti capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale i rapporti obbligatori pendenti si



trasferiscono ai soci e, ove si tratti di diritti e beni non compresi nel bilancio finale di liquidazione della società estinta, tali rapporti cadono in regime di comunione indivisa tra i soci superstiti, con la sola eccezione delle mere pretese, la cui inclusione nel bilancio finale di liquidazione avrebbe richiesto un'attività ulteriore (Cass., Sez. U., 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071, 6072).

Nel caso di cancellazione di ufficio della società (ove la società non abbia preventivamente optato per la cancellazione nei modi ordinari) non è prospettabile la predisposizione di un bilancio finale di liquidazione (peraltro meramente facoltativa per le società di persone).

1.2 - Non è, peraltro, in discussione (alla luce del tenore della sentenza impugnata) la natura di diritto soggettivo della posta attiva del credito da rimborso IVA della società cancellata, tanto che il ricorrente non contesta la prosecuzione del giudizio nei confronti del socio superstite, bensì si chiede se questo giudizio debba proseguire anche nei confronti della Ranguzzi quale legale rappresentante della società cancellata e, pertanto, estinta.

Né può neanche astrattamente prospettarsi una rinuncia della socia superstite ai crediti della società estinta, che va ricavata dalla omessa menzione nel bilancio finale di liquidazione (Cass., Sez. I, 19 luglio 2018, n. 19302), che nella specie fa difetto.

Va, quindi, riaffermato il principio secondo cui la cancellazione della società di persone, ancorché intervenuta di ufficio, dal registro delle imprese con conseguente estinzione della società medesima, impedisce che la stessa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio, sicché, se l'estinzione interviene quando l'evento non può essere più dichiarato, l'impugnazione successiva al verificarsi della cancellazione deve essere indirizzato nei confronti dei soci superstiti succeduti alla società estinta (Cass., Sez. Lav., Ord. 9 ottobre 2018, n. 24853).



Correttamente, pertanto, il ricorso per cassazione, successivo al verificarsi dell'effetto estintivo (4 dicembre 2012) è stato indirizzato nei confronti della socia superstite Ranguzzi Elisa, la quale diviene unica successore a titolo universale e titolare delle posizioni attive della estinta Green Wash di Casoni Paolo SNC (Cass., Sez. I, 19 dicembre 2016, n. 26196; Cass., Sez. Lav., 25 maggio 2017, n. 13183). La Ranguzzi sta, pertanto, in giudizio, quale unica socia superstite della società estinta.

2.1 - Con il primo motivo l'Ufficio lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 54 d. lgs. 546/1992 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., deducendo che erroneamente la CTR non abbia rilevato la inammissibilità dell'appello, laddove il ricorso in appello non conterrebbe alcuno specifico motivo di censura della decisione ma riproporrebbe pedissequamente i motivi indicati nel ricorso di prime cure.

2.2 - Il motivo è infondato. E' principio consolidato quello secondo cui nel processo tributario, l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnazione, richiesta dall'art. 53 d.lgs. 546/1992, non deve necessariamente consistere in una rigorosa e formalistica enunciazione delle ragioni invocate a sostegno dell'appello, richiedendosi, invece, soltanto una esposizione chiara ed univoca, anche se sommaria, sia della domanda rivolta al giudice del gravame, sia delle ragioni della doglianza (Cass., Sez. V, 19 gennaio 2007, n. 1224; Cass. Sez. V, 26 gennaio 2005, n. 1574).

Dalla lettura dell'atto di appello è agevole rilevare come la contribuente abbia contestato che la sentenza di prime cure non abbia tenuto in considerazione, nel rigettare la domanda, le argomentazioni della parte contribuente in ordine al diritto al rimborso a dispetto della mancata compilazione del quadro VR, le quali sono state indicate con sufficiente chiarezza.

3.1 - Con il secondo motivo l'Ufficio deduce violazione di legge degli artt. 30 e 38-*bis* d.P.R. 633/1972, per non avere la sentenza



impugnata dichiarato decaduta parte contribuente dal diritto al rimborso a causa della mancata presentazione, nei termini della trasmissione della dichiarazione IVA, il quadro o modello VR, non potendo tale modello ritenersi sostituito dalla dichiarazione IVA annuale. Deduce l'Ufficio che la disciplina regolamentare (e, in particolare, i DD.MM. che disciplinano le modalità di rimborso e che danno attuazione all'art. 38-*bis* d.P.R. 633/1973), subordinano il diritto al rimborso alla presentazione del suddetto modello al fine della maturazione del diritto al rimborso in tutte le ipotesi di eccedenza di imposta di cui all'art. 30 d.P.R. cit. Ne conseguirebbe, secondo l'ufficio, che la presentazione del modello in oggetto costituirebbe *condicio sine qua non* per l'esercizio del diritto al rimborso.

Con il terzo motivo l'Ufficio deduce violazione di legge in relazione all'art. 21, comma 2, d. lgs. 546/1992, laddove prevede che la domanda di restituzione non possa essere presentata dopo due anni dal momento in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, per avere erroneamente ritenuto il giudice impugnato la tempestività della presentazione dell'istanza da parte di Green Wash SNC. Deduce parte ricorrente come, in caso di omessa presentazione del modello o quadro VR, non potrebbe legittimamente ritenersi presentata alcuna valida istanza di rimborso, con la conseguenza che la domanda così presentata sarebbe da qualificarsi come "atipica"; ne conseguirebbe, secondo parte ricorrente, l'applicazione del criterio residuale di cui alla citata disposizione, che impone l'applicazione del termine decadenziale biennale, con conseguente tardività dell'istanza presentata in data 29 ottobre 2004 (relativa all'IVA degli anni 1998 e 1999).

Paventa, inoltre, il ricorrente una irragionevolezza della soluzione adottata dalla CTR nella misura in cui la presentazione della domanda di rimborso nei termini prescrizionali ordinari (decennali) potrebbe precludere i termini per l'accertamento ove



tale domanda venisse formulata oltre i termini (più brevi) per l'accertamento ma entro il termine prescrizione ordinario.

3.2 - Il secondo e il terzo motivo possono essere esaminati congiuntamente.

Parte ricorrente si richiama a un orientamento invalso nella Suprema Corte la quale, valorizzando l'esigenza della stabilità del gettito e l'esigenza dell'Ufficio di compiere gli opportuni accertamenti, ha adottato una impostazione "procedimentale" del diritto di rimborso, secondo cui il diritto del contribuente sorge solo ove venga presentata domanda di rimborso in conformità al modello ministeriale (Cass., Sez. V, 16 settembre 2011, n. 18920; Cass., Sez. V, 16 settembre 2011, n. 18915; Cass., Sez. V, 16 maggio 2012, n. 7669). Conseguenza di questa impostazione (come deduce l'Ufficio) è che una domanda presentata in maniera difforme dal modello procedimentale (come anche la domanda fondata sulla indicazione del credito in dichiarazione) si configurerebbe come domanda "atipica", assoggettata al termine di decadenza biennale previsto dall'art. 21, comma 2, d. lgs. 542/1992.

Questa interpretazione è stata superata dalla giurisprudenza più recente della Corte (e, quindi, senza contrasto interpretativo in atto), secondo cui la volontà di ottenimento del rimborso può essere legittimamente manifestata con la compilazione, nella dichiarazione annuale, del quadro relativo al credito, ancorché non accompagnata dalla presentazione dell'ulteriore domanda di rimborso, con conseguente sottrazione della domanda successivamente formulata al termine biennale di decadenza (Cass., Sez. V, 22 febbraio 2017, n. 4559; Cass., Sez. V, 9 ottobre 2015, n. 20255; Cass., Sez. V, 15 maggio 2015, n. 9941; Cass., Sez. V, 1° ottobre 2014, n. 20678; Cass., Sez. V, 16 maggio 2012, n. 7684; Cass., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20039). Tale orientamento "dichiarativista" è stato ritenuto coerente con la



Sesta Direttiva 77/388/CEE, per la quale il diritto al ristoro dell'IVA versata "a monte" – quale espressione del principio di neutralità - è alla base della generazione dell'imposta, laddove la presentazione del modello di rimborso costituisce esclusivamente presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso. Una volta, pertanto, manifestata in dichiarazione la volontà di recuperare il credito d'imposta, il diritto al rimborso, pure in difetto dell'apposita domanda, non può considerarsi assoggettato al termine biennale di decadenza previsto dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, ma solo a quello di prescrizione ordinario decennale ex art. 2946 c.c. (Cass., Sez. V, 12 settembre 2012, n. 15229; Cass., Sez. VI, 1° ottobre 2015, n. 19682). La Suprema Corte ha osservato, in particolare, come *"la soluzione prospettata (...) è coerente con l'intero sistema fiscale delineato dalla giurisprudenza di legittimità, atteso che da tempo si è affermato il principio che l'esposizione di un credito d'imposta nella denuncia dei redditi fa sì che non occorra, da parte del contribuente, al fine di ottenerne il rimborso, alcun altro adempimento, dovendo solo attendere che l'Amministrazione finanziaria eserciti, sui dati esposti in dichiarazione, il potere-dovere di controllo secondo la procedura di liquidazione delle imposte, ovvero, ricorrendone i presupposti, secondo lo strumento della rettifica della dichiarazione. Sicché una volta che il credito si sia consolidato l'Amministrazione è tenuta ad eseguire il rimborso e il relativo credito del contribuente è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale"* (Cass., n. 15229/2012, cit.).

Ne consegue che la compilazione del rigo del quadro della dichiarazione annuale relativo all'importo di cui si richiede il rimborso costituisce *"formale esercizio del correlativo diritto, pur subordinato al controllo, da parte dell'agenzia, dei dati indicati in dichiarazione"* (Cass., Sez. V, 30 settembre 2011, n. 20039), fattispecie alla quale non si applica il termine di decadenza biennale



residuale di cui all'art. 21, comma 2, d. lgs. 546/92, che riguarda crediti IVA non richiesti in dichiarazione (Cass., n. 20039/11, cit.; Cass., 21 febbraio 2018, n. 4150; Cass., Sez. VI, 23 ottobre 2015, n. 21674; Cass., Sez. V, 8 giugno 2011, n. 12433).

3.3 – Questa interpretazione si impone, inoltre, nel caso in cui vi sia stata, come nel caso di specie, cessazione d'attività, a seguito della quale non è più possibile portare in detrazione l'eccedenza l'anno di imposta successivo. Tanto che l'art. 30, comma 1, d.P.R. n. 633/1972 configura un "diritto al rimborso" del contribuente di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione (ove sia ancora in essere la partita IVA), ovvero di chiedere il rimborso "nell'anno successivo" "in caso di cessazione dell'attività". La cessazione dell'attività diviene, pertanto, un caso tipico di emersione del diritto al rimborso, posto che non sarebbe possibile portare l'eccedenza in detrazione l'anno successivo (Cass., Sez. V, 28 settembre 2016, n. 19115; conf. Cass., Sez. V, 31 ottobre 2018, n. 27828; Cass., Sez. V, 28 giugno 2018, n. 17151).

Il che, come correttamente osserva la controricorrente, è conforme all'interpretazione data dalla Corte di Giustizia dell'UE, che ha osservato come il diritto interno contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA ove imponesse termini di decadenza per il recupero dell'imposta indebitamente versata che, benché più brevi del termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato, privino completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta, dovendo consentire al contribuente di neutralizzare un onere economico indebitamente sopportato (Corte di Giustizia UE, 15 dicembre 2011 C-427/10).

3.4 – Coerentemente con tale orientamento, al quale il collegio intende dare continuità, deve ritenersi che la CTR ha correttamente accertato che la presentazione della domanda di rimborso in data 29.10.2004, benché relativa ad IVA esposta nelle dichiarazioni



degli anni 1999 e 2000 è stata correttamente presentata, a termini degli artt. 30, 38-*bis* d.P.R. 633/72, nel termine di prescrizione decennale, senza fare applicazione della decadenza di cui all'art. 21, comma 2, d. lg. 546/92.

Né la mancata presentazione del modello VR di rimborso osta all'esercizio del diritto, già manifestato in sede di dichiarazione, essendo la compilazione del modello VR mero presupposto per l'esigibilità del credito e, quindi, adempimento necessario solo per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso.

Il ricorso va, pertanto, rigettato.

Al rigetto del ricorso segue la condanna alle spese del giudizio di legittimità, ai valori di cui al D.M. 55/2014.

Non può procedersi alla riforma dei capi sulle spese relativi ai gradi del giudizio di merito, potendo la revisione del capo accessorio sulle spese conseguire alla riforma della sentenza, non anche al caso di conferma della sentenza impugnata, nel qual caso occorre uno specifico motivo d'impugnazione (*ex multis* Cass., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 9064), che nella specie fa difetto.

P. Q. M.

La Corte, rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali del giudizio di legittimità in favore di Ranguzzi Elisa, che liquida in € 3.500,00 per compensi, oltre 15% spese generali, Iva e Cpa come per legge.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 11 dicembre 2018

Il Presidente
Enrico Manzon