

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 18 settembre 2015 n. 18385

Ritenuto in fatto

1. Con sentenza n. 67/05/08, depositata il 4.12.2008 e non notificata, la Commissione tributaria regionale della Paglia (hinc: «CTR») accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate nei confronti della s.r.l. Alfa in liquidazione avverso la sentenza n. 344/10/2007 della Commissione tributaria provinciale di Bari (hinc: «CTP») e, pertanto, rigettava il ricorso proposto dalla società avverso l'avviso di accertamento n. [Omissis]-06 (relativo all'IVA 2002 e 2003, notificato il 13.11.2006 ed emesso in base ad un processo verbale di constatazione redatto il 26.10.2006) e condannava la medesima società al pagamento delle spese di giudizio dei due gradi, liquidate in complessivi € 3.000,00.

Il giudice di appello premetteva che:

- a) a séguito di indagini fiscali svolte a livello europeo, l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto l'inesistenza delle società fornitrici e clienti della s.r.l. Alfa, le quali non avevano mai presentato dichiarazioni IVA o versato l'imposta nei loro paesi di origine (Grecia e Lituania);
- b) in particolare, era stato ritenuto da detta Agenzia che le operazioni poste in essere dalla s.r.l. Alfa nei confronti della società greca Beta ltd, i cui bonifici erano immediatamente girati alla s.r.l. Gamma con domicilio fiscale a Roma e residenza in Lituania, configurassero una frode carosello;
- c) la s.r.l. Alfa aveva impugnato gli avvisi di accertamento emessi dall'ufficio tributario e l'adita CTP aveva accolto il ricorso per difetto di prova dell'illecito IVA;
- d) la sentenza era stata appellata dall'Agenzia delle entrate, in quanto era onere della contribuente provare, nella specie, l'esistenza delle operazioni;
- e) la società appellata aveva replicato che:
 - e.1) la contabilità e le fatture di vendita erano regolari ed ordinate;
 - e.2) non poteva essere a conoscenza della situazione fiscale dei fornitori e clienti;
 - e.3) nell'avviso di accertamento (notificato dall'Agenzia delle entrate prima della scadenza del termine di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000, adducendo imprecisati motivi di urgenza) era stato acriticamente trasfuso il processo verbale di constatazione, senza alcuna prova dell'illecito e dell'inesistenza delle operazioni.

Su queste premesse, la CTR, accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate, osservando che:

- a) nella specie sussistevano tutte le condizioni presuntive per integrare una ipotesi di frode carosello, in quanto l'ufficio tributario aveva ritenuto valida la fattura n. 5 del 2003 (corredata della documentazione pertinente) ed inesistenti tutte le altre (prive di documentazione);
- b) lo strumento cartaceo a supporto della fattura n. 5 del 2003 del 12.3.2003 non dimostrava l'effettiva ricezione della merce da parte dei clienti indicati (la relativa pro forma n. 01 del 24.2.2003, inviata via fax il 24.2.2003 alle ore 17,31, contiene già il timbro e la firma della Delta ltd, mentre avrebbe dovuto essere restituita timbrata tramite fax; il trasportatore Epsilon aveva dichiarato di avere fatturato alla s.r.l. Zeta la merce di cui ai trasporti effettuati per la s.r.l. Alfa su richiesta del sig. Claudio, della suddetta Alfa, senza però avere a disposizione alcuna documentazione);



c) tali elementi comportavano l'inversione dell'onere della prova, nel senso che era a carico del contribuente dimostrare la legittimità della detrazione o l'esistenza del credito fatto valere;

d) la contribuente non aveva prodotto documentazione a sostegno delle sue difese.

2. Avverso la sentenza di appello, la s.r.l. Alfa in liquidazione («società cessata», come si legge nel ricorso) ha proposto - in persona di Anna Claudia B. nella dichiarata qualità di «liquidatore e legale rappresentante» - ricorso per cassazione affidato a 7 motivi e notificato il 28-29.10.2009.

3. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato, affidato ad un unico motivo e notificato il 5 - 7.12.2009.

4. Con memoria depositata ai sensi dell'art. 378 c.p.c. il 21.2.2014 e preceduta dal deposito ai sensi dell'art. 372 c.p.c., in data 6.5.2013, di copia (notificata il 19 - 20.4.2013) della visura storica effettuata presso la Camera di commercio di Bari e relativa alla s.r.l. Alfa, la ricorrente principale deduce che l'avviso di accertamento impugnato venne notificato il 13.11.2006, successivamente alla cancellazione della società dal registro delle imprese e, quindi, successivamente alla sua estinzione ai sensi dell'art. 2495, secondo comma, c.c., avvenuta il 19.9.2005.

Conclude chiedendo la cassazione della sentenza della CTR, «con o senza rinvio, [...] con ogni conseguente pronuncia anche in ordine alle spese di giudizio».

Considerato in diritto

1. Occorre preliminarmente rilevare che (come eccepito dalla ricorrente principale, su questione, peraltro rilevabile d'ufficio da questa Corte) il ricorso è inammissibile, perché la ricorrente s.r.l. Alfa ha instaurato il giudizio in primo grado quando era già estinta e, quindi, non aveva capacità ad impugnare.

1.1. Va ricordato in proposito che questa Corte, a partire dalle pronunce a sezioni unite n. 4060, n. 4061 e n. 4062 del 2010, ha affermato il principio secondo cui, per effetto della riforma societaria di cui al DLgs. n. 6 del 2003, la cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali o di persone ne comporta l'estinzione, con il conseguente venir meno della loro capacità e soggettività; e ciò a decorrere dalla cancellazione, se successiva all'1.1.2004 (data di entrata in vigore del DLgs. n. 6 del 2003), ovvero a decorrere dall'1.1.2004, se anteriore. Tale principio (fatto derivare dal sistema della riforma e, in particolare, dalla modificazione dell'art. 2495 c.c., relativo alla cancellazione delle società di capitali, secondo cui dopo la cancellazione resta «ferma [...] l'estinzione della società») è stato più volte ribadito, con la specificazione che alla cancellazione segue un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:

a) l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;

b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida



conclusione del procedimento estintivo (sezioni unite, n. 6070, n. 6071 e n. 6072 del 2013; per le applicazioni da parte delle sezioni semplici, v., ex plurimis, Cass. n. 1677, n. 9110 e n. 12796 del 2012; n. 24955 del 2013).

1.2. Nella specie, come accennato, risulta dagli atti che:

- a) la s.r.l. ricorrente era stata cancellata dal registro delle imprese sin dal 19.9.2005, su domanda presentata il 5.9.2005 e con attività cessata il 10.8.2005;
- b) il 13.11.2006 era stato notificato alla società l'avviso di accertamento n. [Omissis]-06 per cui è causa (relativo all'IVA 2002 e 2003, ed emesso in base ad un processo verbale di constatazione redatto il 26.10.2006), nel quale si riconosceva che l'attività commerciale svolta in Bari dalla medesima società era «cessata» nell'agosto 2005;
- c) l'avviso era stato successivamente impugnato davanti alla CTP con ricorso proposto dalla sola società e non anche dai suoi ex soci (suoi successori nei rapporti ancora pendenti) e non era mai stato integrato il contraddittorio nei confronti di tutti tali ex soci.

Poiché l'impugnazione davanti alla CTP risulta proposta successivamente all'1.1.2004, data nella quale si era prodotto l'effetto estintivo della società, il giudice di primo grado avrebbe dovuto rilevare il difetto di capacità della società e, quindi, l'improponibilità del ricorso stesso.

Occorre pertanto - ai sensi dell'art. 382, terzo comma, secondo periodo, c.p.c. - cassare senza rinvio l'impugnata sentenza, perché la causa non poteva essere proposta.

1.3. Sulle conclusioni ora raggiunte non incide lo ius superveniens costituito dal comma 4 dell'art. 28 del DLgs. n. 175 del 2014, entrato in vigore il 13.12.2014 ed emesso in attuazione degli artt. 1 e 7 della legge di delegazione n. 23 del 2014.

Occorre infatti rilevare che, a parte ogni altra considerazione, tale disposizione (secondo cui: «4. Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese»), non si applica alla fattispecie di causa.

La norma, infatti (contrariamente a quanto talora sostenuto dall'amministrazione finanziaria nelle sue circolari), opera su un piano sostanziale, non si risolve in una diversa regolamentazione dei termini processuali o dei tempi e delle procedure di accertamento o di riscossione e non ha valenza interpretativa: pertanto, il differimento quinquennale (operante nei soli confronti dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione, indicati nella disposizione in discorso, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, c.c. si applica esclusivamente ai casi (diversi da quello di specie) in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (richiesta che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza di detto decreto legislativo (cioè il 13.12.2014 o successivamente).

1.4. Il rilievo preliminare dell'improponibilità del ricorso in primo grado esime dalla esposizione e dalla trattazione dei motivi del ricorso principale e del ricorso incidentale condizionato.

2. Poiché il consolidamento giurisprudenziale circa gli effetti estintivi della cancellazione della società dal registro delle imprese è avvenuto solo in epoca successiva all'instaurazione del giudizio in primo grado, appare giustificato disporre che le spese dell'intero giudizio restino a carico di chi le ha anticipate.



P.Q.M.

Cassa senza rinvio la sentenza impugnata, in quanto la causa non poteva essere proposta; dispone che le spese dell'intero giudizio restino a carico di chi le ha anticipate.

