

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 6 maggio 2016 n. 9192

Ritenuto in fatto

1. Il 30 maggio 2000 Senior Service S.p.A. in liquidazione cedeva a Club Mediterranée S.A. il proprio credito Iva relativo all'annualità 2000. Il 30 giugno 2000 era approvato il bilancio finale di liquidazione e il credito ceduto non era ivi esposto. Il 31 maggio 2001 la società cedente richiedeva il rimborso del credito con l'apposito modello VR e ribadiva tale intento con la dichiarazione annuale per l'anno 2001. Il 25 ottobre 2004 il fisco negava il rimborso "per rinuncia all'esigibilità dello stesso, in quanto il credito Iva non risulta evidenziato nel bilancio finale di liquidazione, così come stabilito dall'art. 2 del D.M. 26/02/1992".

2. Senior Service S.p.A. impugnava tale diniego deducendo come non vi fosse stata alcuna rinuncia all'esigibilità del credito perché in tanto esso non era stato esposto in bilancio, in quanto la cessione era valida ai fini civilistici e ai fini dei principi codicistici di bilancio. L'ufficio replicava ribadendo la propria tesi e contestando alla contribuente la mancata notifica dell'atto di cessione. In corso di causa, il 25 febbraio 2005, la contribuente notificava al fisco l'atto di cessione del credito, debitamente autenticato il 25 gennaio 2005, e lo produceva in giudizio unitamente alla memoria difensiva. La C.t.p. di Roma ne prendeva atto e accoglieva il ricorso ritenendo oramai soddisfatti i rilievi avanzati dall'ufficio.

3. Per la riforma di tale decisione, l'Agenzia delle entrate proponeva appello ribadendo il rilievo della mancanza della posta di credito controversa nel bilancio finale di liquidazione e la tardività dell'atto di cessione prodotto in giudizio e autenticato nelle firme solo cinque anni dopo la stipula. La C.t.r. del Lazio, con sentenza del primo ottobre 2008, ha accolto il gravame erariale.

Ha osservato, in primo luogo, che Senior Service S.p.A. non aveva mai spiegato la ragione per la quale avesse avanzato domanda di rimborso di un credito asseritamente già ceduto a Club Mediterranée S.A.; in secondo luogo che la cessione di credito nel maggio 2000 non rispondeva ai requisiti di legge tanto da essere stata autenticata solo cinque anni dopo, il che non poteva sanare il vizio formale originario e l'iniziale carenza di certa datazione.

4. Per la cassazione di tale decisione, Senior Service S.p.A. propone ricorso affidato a tre motivi; l'Avvocatura erariale si costituisce ai soli fini dell'eventuale partecipazione alla pubblica udienza di discussione in difesa dell'Agenzia delle entrate.

Considerato in diritto

1. Col primo mezzo la ricorrente denuncia la "nullità della sentenza per omessa motivazione", sennonché trascura che il motivo di ricorso, soggetto al D.Lgs. n. 40 del 2006, deve in ogni caso concludersi con la formulazione di un quesito di diritto idoneo, cioè tale da integrare il punto di congiunzione tra l'enunciazione del principio giuridico generale richiamato e la soluzione del caso specifico, anche quando un [Ndr. ne] sia dedotto un error in procedendo, non essendovi spazio, in base al testo dell'art. 366-bis c.p.c., per ipotizzare una distinzione tra i motivi d'impugnazione associati a vizi di



attività a seconda che comportino, o no, la soluzione di questioni interpretative di norme processuali (Sez. 5, Sentenza n. 10758 del 08/05/2013, Rv. 627114), quali ad esempio l'art. 36 proc. trib., art. 132 c.p.c. e art. 118 att.

In ogni caso, ove mai l'incerta formulazione del mezzo sia diretta non a denunciare una nullità processuale, come scritto in rubrica, bensì un mero errore omissivo nella giustificazione della decisione di merito sul fatto controverso, la contribuente trascura che, nel vigore dell'art. 366-bis, il motivo di ricorso proposto ai sensi dell'art. 360, n. 5, deve essere accompagnato da un momento di sintesi che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità (S.U. 11652/2008; Cass. 2652/2008 e 16528/2008). Il motivo, cioè, deve contenere - a pena d'inammissibilità un'indicazione riassuntiva e sintetica, che costituisca un quid pluris rispetto all'illustrazione del motivo e che consenta al giudice di valutare immediatamente l'ammissibilità del ricorso (S.U. 12339/2010). Nulla di tutto ciò è leggibile nel caso di specie, non essendo stato affatto formulato, per il primo mezzo, alcun quesito di fatto, ovverosia la conclusione mediante apposito momento di sintesi (Cass. 24255/2011).

2. Con il secondo e il terzo motivo, la contribuente denuncia violazione di norme di diritto sostanziali (art. 69 R.D. n. 2440 del 1923; art. 2423 secondo comma c.c.) laddove la sentenza d'appello non considera:

a) che in presenza di cessione di un credito fiscale futuro, venuto a esistenza dopo la stipula dell'atto di cessione e solo con la presentazione della dichiarazione Iva, l'autenticazione notarile delle firme dell'atto di cessione non può che intervenire dopo che il credito fiscale sia sorto;

b) che in base al principio di verità, nel bilancio finale di liquidazione non poteva essere mai esposto un credito fiscale già ceduto a terzi secondo le regole civilistiche.

3. I due motivi vanno congiuntamente accolti.

Va premesso che il credito d'imposta non sorge al momento della sua esposizione nella dichiarazione annuale, poiché, la fonte degli obblighi tributari, a norma dell'art. 1 del decreto Iva, è costituita unicamente dal coinvolgimento del contribuente in una delle operazioni imponibili considerate da tale disposizione. Ne consegue che la sussistenza di detto credito in capo al contribuente non può essere negata solo perché esso non sia stato indicato nella dichiarazione annuale o nel bilancio di esercizio o bilancio finale di liquidazione, in quanto anteriormente ceduto a terzi (Cass. 10808/2012). Ne deriva che il credito di una società posta in liquidazione, relativo al rimborso dell'imposta richiesto a norma dell'art. 30 del decreto Iva all'atto della dichiarazione fiscale dell'ultimo anno di attività, non è condizionato dall'esposizione del credito stesso nel bilancio finale della società, anche se assente per essere stato quel credito ceduto. Infatti l'efficacia probatoria dei libri sociali, derivante dalla normativa pubblicistica, attiene ai rapporti di debito e credito inerenti all'esercizio dell'impresa, mentre la contabilità Iva, pur non avendo alcuna efficacia probatoria in tali rapporti, documenta comunque il debito fiscale, rendendone possibile il controllo da parte dell'amministrazione finanziaria (Cass. 13345/2012). Dunque, il fisco, in presenza dei detti adempimenti Iva, non può sottrarsi al rimborso, con effetto liberatorio, nei confronti della società cedente, alla luce dell'art. 1264 c.c., in mancanza di notifica al debitore ceduto della cessione del credito relativo al rimborso, e quindi anche di accettazione della cessione. E neppure può sottrarvisi in assenza della notifica formale della cessione di cui all'art. 69 del R.D. n. 2240 del 1923, che pone una regola estranea al



caso in esame, risiedendo la ratio della disposizione nella tutela della P.A. in relazione alla cessione di crediti relativi a corrispettivi non definiti o incerti (Cass. 3530/2006). Né vigeva l'obbligo di includere il credito nel bilancio finale di liquidazione, previsto dall'art. 5 del D.M. 26 febbraio 1992, ai fini del rimborso dei crediti d'imposta in favore delle società cancellate dal registro delle imprese, che non si applica mancando il requisito della cancellazione e non essendo stato convertito il D.L. 1° febbraio 1992, n. 47, di cui il citato D.M. costituisce attuazione.

Né può trovare applicazione la clausola di salvezza prevista dall'art. 1, comma 2 della L. 24 marzo 1993, n. 75, la quale va riferita esclusivamente agli atti di natura amministrativa, e non anche a quelli normativi, adottati in base al decreto-legge non convertito, nonché agli effetti già prodottisi durante il periodo di vigenza dello stesso, e non anche a situazioni non ancora verificatesi in detto periodo. (Cass. 27951/2009, Rv. 611314; conf. C. cost. 244/1997 e 429/1997).

4. Una volta accolto il ricorso nei sensi sopra indicati, la sentenza d'appello deve essere cassata senza rinvio con accoglimento immediato della domanda introduttiva non essendovi necessità di ulteriori accertamenti di fatto. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo; le spese dei gradi di merito possono essere compensate in ragione del posteriore consolidarsi della giurisprudenza in materia.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il primo motivo di ricorso, accoglie il secondo e il terzo, cassa senza rinvio la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, accoglie la domanda introduttiva della contribuente; condanna l'Agenzia delle entrate alle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 2.935,00 per compensi ed € 200,00 per borsuali, oltre agli oneri di legge; dichiara compensate le spese dei gradi di merito.

