

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente -
Dott. MANZON Enrico - Consigliere -
Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - rel. Consigliere -
Dott. D'AQUINO Filippo - Consigliere -
Dott. SAIJA Salvatore - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. omissis/2014 R.G. proposto da:

EX SOCIO e LIQUIDATORE

- ricorrente -

contro

AGENZIA

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 70/06/13, depositata il 20 maggio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 gennaio 2019 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Letta la memoria depositata dall'Avv. OMISSIS per il contribuente.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il ricorrente odierno, nella qualità di ex socio e di ex liquidatore della società, cancellata dal registro delle imprese il 28 dicembre 2007, chiedeva, previo deposito del modello VR/2008 in data 27 febbraio 2008, il rimborso del credito Iva di Euro 48.313,00 già maturato dalla società, che veniva negato dall'Agenzia per difetto di legittimazione dell'istante attesa la mancata indicazione del credito nel bilancio finale di liquidazione D.M. 26 febbraio 1992, ex art. 5, o la prova dell'avvenuta cessione.

L'impugnazione del diniego, accolta dalla Commissione tributaria provinciale di Pavia, era rigettata dal giudice d'appello.

Il contribuente ricorre per cassazione con due MOTIVI, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale condizionato con due MOTIVI.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Il PRIMO MOTIVO denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per aver

Ordinanza, Cassazione civile, Sez. V, Pres. Virgilio – Rel. Fuochi Tinarelli, n. 15637 dell'11 giugno 2019

la CTR, *in extra ed ultrapetizione*, negato la legittimazione del contribuente, in proprio quale ex socio e nella qualità di ex liquidatore, a ricevere il rimborso del credito Iva in relazione all'avvenuta cancellazione della società dal registro delle imprese.

1.1. Il SECONDO MOTIVO denuncia violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, e art. 2495 c.c., nonché del principio di neutralità dell'Iva, per aver negato il diritto dell'ex socio di chiedere e riscuotere il rimborso del credito Iva, verificandosi, da un lato, per effetto dell'estinzione della società, un fenomeno di tipo successorio nei suoi confronti, e, dall'altro, dovendosi considerare irrilevante, e meramente formale, l'omesso inserimento del credito Iva nel bilancio finale di liquidazione.

2. Il PRIMO MOTIVO non è fondato.

Il profilo preso in considerazione dalla CTR, infatti, investe la problematica della *legitimitatio ad causam* del ricorrente, invero declinata promiscuamente dal giudice d'appello sia sul versante dell'effettiva titolarità del rapporto controverso (profilo che attiene all'asserita mancanza di prova della cessione: "*non risulta neppure provata la cessione del credito Iva*") sia sulla carente titolarità del potere di promuovere (o subire) un giudizio in ordine al rapporto sostanziale dedotto (in specie poiché "*alla cancellazione della società... consegue l'effetto dell'estinzione della società medesima*"), da cui la conclusione che "*L'EX SOCIO non è soggetto legittimato a ricevere il rimborso del credito né in proprio né quale liquidatore della cessata società*".

Tale profilo, che riguarda la valutazione e le conseguenze derivanti dall'estinzione della società, è, tuttavia, suscettibile d'esame d'ufficio da parte del giudice (*ex multis* Cass. n. 11744 del 15/05/2018), sicché resta esclusa l'asserita violazione dell'art. 112 c.p.c. 3. Il secondo motivo è fondato nei termini che seguono.

3.1. Occorre distinguere, invero, tra la domanda fatta valere da EX SOCIO come ex socio e quella introdotta nella veste di ex liquidatore.

3.2. Rispetto agli ex soci, infatti, costituisce ormai "*diritto vivente*" che "*qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificerebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci...; 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*" (Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072).

3.3. Va dunque affermata, contrariamente a quanto statuito dalla CTR, la legittimazione attiva dell'ex socio.

3.4. Diversa, invece, è la soluzione rispetto al liquidatore, la cui attività è confinata alla fase di esistenza della società e nei cui confronti non si realizza alcuna forma di successione.

Giova sottolineare, sul punto, che anche nel caso della diversa (e opposta) ipotesi della sopravvivenza di obbligazioni tributarie, l'eventuale responsabilità del liquidatore si fonda sulla inosservanza degli obblighi suoi propri attinenti alla fase della liquidazione e non sulla mera qualità di liquidatore.

Ne consegue che, in parte qua, il ricorso va rigettato ancorché la sentenza d'appello debba essere corretta ex art. 384 c.p.c., dovendosi dichiarare inammissibile l'originario ricorso limitatamente alla domanda proposta dal contribuente in qualità di ex liquidatore.

Ordinanza, Cassazione civile, Sez. V, Pres. Virgilio – Rel. Fuochi Tinarelli, n. 15637 dell'11 giugno 2019

3.5. Dal riconoscimento della titolarità del socio a far valere il diritto al rimborso del credito Iva, invece, deriva altresì la fondatezza della pretesa.

L'Agenzia, infatti, non ha in alcun modo contestato la sussistenza dei requisiti sostanziali del diritto invocato, limitandosi solo - sia nell'atto di diniego, sia nel corso del giudizio a negare la legittimazione del ricorrente.

Occorre osservare, del resto, che, da un lato, è irrilevante la mancata iscrizione del credito Iva nel bilancio finale di liquidazione (neppure potendosi invocare la previsione di cui al D.M. 26 febbraio 1992, art. 5, privo di effetti attesa la mancata conversione in legge del D.L. n. 47 del 1992, di cui costituiva attuazione: v. Cass. n. 13086 del 15/06/2011 in motivazione), mentre, dall'altro, il diritto al rimborso (insieme al diritto alla detrazione, qui non esperibile attesa l'avvenuta estinzione della società) assolve alla funzione specifica di assicurare la neutralità dell'Iva e, inoltre, ove siano rispettate le condizioni sostanziali, l'eventuale inosservanza di adempimenti che siano meramente formali e la cui assenza non impedisca la prova dei requisiti sostanziali (v. Cass. n. 19938 del 27/07/2018; v. anche Corte di Giustizia, sentenza 12 maggio 2011, in C-107/10, Enel Maritsa Iztok; sentenza 6 luglio 2017, in C254/16, Glencoure; v. anche sentenza, 19 ottobre 2017, in C-101/16, Paper Consult), non può incidere sul riconoscimento del diritto alla detrazione e, correlativamente, del diritto al rimborso.

4. Passando al ricorso incidentale condizionato, il primo motivo denuncia la nullità delle sentenze di primo e secondo grado per non aver dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo proposto dall'ex liquidatore.

4.1. Il SECONDO MOTIVO denuncia nuovamente nullità delle sentenze di primo e secondo grado per violazione del litisconsorzio necessario tra tutti i soci superstiti della estinta SOCIETÀ, essendo stato il ricorso proposto da uno solo di essi.

5. Il PRIMO MOTIVO resta assorbito in relazione a quanto statuito al punto 3.4.

6. Il SECONDO MOTIVO è infondato.

In tema di legittimazione degli ex soci di società estinta ad agire in relazione a questioni ancora pendenti dopo la cancellazione dell'ente dal registro delle imprese, le già citate Sez. U, nn. 6070 e 6072 del 2013, hanno distinto l'ipotesi che l'ex socio agisca per debito o per un credito della società.

In quest'ultimo caso, le Sezioni Unite hanno rilevato che, pur rimanendo immutato il meccanismo successorio, *"il fatto che sia mancata la liquidazione di quei beni o di quei diritti, il cui valore economico sarebbe stato altrimenti ripartito tra i soci, comporta soltanto che, estinta la società, si instauri tra i soci medesimi, ai quali quei diritti o quei beni pertengono, un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione"*, tra cui l'esclusione di ipotesi di litisconsorzio per l'eventualità di azione individuale di uno dei comunisti (v. Cass. n. 15894 del 11/07/2014; Cass. n. 17492 del 04/07/2018).

7. In conclusione, deve essere rigettato il ricorso proposto dal contribuente in qualità di ex liquidatore, dovendosi, peraltro, correggere, limitatamente a tale domanda, la sentenza d'appello dichiarandosi l'inammissibilità del ricorso originario proposto dall'ex liquidatore.

Va invece accolto il SECONDO MOTIVO del ricorso proposto dal contribuente in qualità di ex socio nei termini di cui in motivazione, rigettato il primo motivo.

Ordinanza, Cassazione civile, Sez. V, Pres. Virgilio – Rel. Fuochi Tinarelli, n. 15637 dell'11 giugno 2019

In relazione al MOTIVO accolto, la sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, va accolto l'originario ricorso proposto dall'ex socio.

Infine, va rigettato il SECONDO MOTIVO del ricorso incidentale condizionato, assorbito il primo.

Attesa la peculiarità della vicenda e della questione rilevante, oggetto di intervento delle Sezioni Unite successivo alla decisione d'appello, ed atteso il complessivo esito del giudizio, vanno compensate le spese tra l'ex liquidatore e l'Agenzia, mentre tra l'ex socio ed Agenzia delle entrate vanno compensate per intero le spese dei gradi di merito e nella misura del 50% quelle di legittimità, liquidate come in dispositivo.

A carico dell'ex liquidatore sussistono altresì i presupposti per il raddoppio del contributo unificato, che è escluso nei confronti dell'Agenzia in quanto Amministrazione dello Stato che opera con il meccanismo della prenotazione a debito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso proposto da EX SOCIO in qualità di ex liquidatore della società dichiarando, ex art. 384 c.p.c., inammissibile l'originario ricorso proposto dallo stesso in tale qualità. Accoglie il SECONDO MOTIVO del ricorso proposto da EX SOCIO in qualità di ex socio della società nei termini di cui in motivazione, infondato il PRIMO; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso del contribuente. Rigetta il SECONDO MOTIVO del ricorso incidentale condizionato, assorbito il PRIMO.

Compensa le spese tra EX SOCIO in qualità di ex liquidatore e l'Agenzia. Compensa le spese dei gradi di merito tra EX SOCIO e l'Agenzia delle entrate, nonché, nella misura del 50%, le spese di legittimità, e condanna l'Agenzia stessa al pagamento a favore del contribuente del restante 50%, che liquida in complessive Euro 2.500,00, oltre 15% per spese generali ed accessori di legge.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte di EX SOCIO in qualità di ex liquidatore della società dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale, il 22 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 11 giugno 2019

**Il presente provvedimento è stato modificato nell'aspetto grafico, con l'eliminazione di qualsivoglia riferimento a dati personali, nel rispetto della normativa sulla Privacy*