

28928/2021



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE - T

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Lucio Luciotti	Presidente
Dott. Michele Cataldi	Consigliere
Dott. Cosmo Crolla	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore
Dott. Lorenzo Delli Priscoli	Consigliere

ha pronunciato la seguente

Oggetto

IVA RIMBORSO

Ud. 22/6/2021 CC

R.G.N. 7349/2020

Rep.

non 28928

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7349/2020 R.G., proposto

DA

l'Agencia delle Entrate, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

RICORRENTE

CONTRO

la " (omissis) Soc. Coop.
a r.l." (già " (omissis)
Soc. Coop. a r.l."), con sede in (omissis) , in persona del
presidente del consiglio di amministrazione *pro tempore*, e la
(omissis)
(omissis) - Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta
amministrativa, con sede in (omissis) , in persona del
commissario liquidatore *pro tempore*, rappresentate e difese
dall'Avv. (omissis) , con studio in (omissis) , elettivamente
domiciliate presso l'Avv. (omissis) , con studio in
(omissis), giusta procura in calce al controricorso di costituzione
nel presente procedimento;

21

CONTRORICORRENTI/RICORRENTI INCIDENTALI
AVVERSO

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 12 luglio 2019 n. 4257/01/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 22 giugno 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

RILEVATO CHE:

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 12 luglio 2019 n. 4257/01/2019, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di diniego di rimborso per IVA relativa all'anno 2013, in relazione ad un credito compreso nella cessione "in blocco" delle attività e delle passività dalla (omissis)

(omissis) - Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta amministrativa, alla " (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l." (ora " (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l."), ha parzialmente accolto l'appello proposto dalla (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l." (già ` (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l.") e dalla (omissis)

(omissis) - Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta amministrativa, nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'8 novembre 2017 n. 23685/01/2017, con compensazione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha parzialmente riformato la decisione di prime cure nel senso di riconoscere il credito IVA a favore delle contribuenti nonostante l'omessa esposizione nel bilancio finale

di liquidazione a chiusura della liquidazione coatta amministrativa. La (omissis)

(omissis) *Soc. Coop. a r.l.*" (già (omissis)
(omissis) . *a r.l.*" e la (omissis)
(omissis)

Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta amministrativa, si sono costituite con controricorso, proponendo, a loro volta, ricorso incidentale per la cassazione della sentenza impugnata. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso al ricorso incidentale. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. La ricorrente ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

CON RIGUARDO AL RICORSO PRINCIPALE

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione degli artt. 2495 e 2612 ss. cod. civ., 81 cod. proc. civ., 1, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per non aver rilevato il giudice di appello che il ricorso originario della (omissis)

(omissis) *Soc. Coop. a r.l.*", in liquidazione coatta amministrativa, era improponibile in ragione della sua precedente cancellazione dal registro delle imprese.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 69, comma 1, del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver riconosciuto il giudice di appello il diritto al rimborso a favore della (omissis)

(omissis) *Soc. Coop. a r.l.*" (ora (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l."), benché la cessione del credito non fosse stata notificata all'Agenzia delle Entrate né fosse stata accettata dall'Agenzia delle Entrate.

CON RIGUARDO AL RICORSO INCIDENTALE

Con unico motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 1, comma 2, e 57, comma 1, del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per aver riconosciuto il giudice di appello il diritto al rimborso nella misura ridotta di € 28.758,00 sulla base della documentazione contabile ai fini dell'IVA.

RITENUTO CHE:

CON RIGUARDO AL RICORSO PRINCIPALE

1. Il primo motivo è fondato.

1.1 Per orientamento consolidato di questa Corte, è improponibile la domanda giudiziale introdotta dal liquidatore di una società di capitali cancellata dal registro delle imprese, poiché l'effetto estintivo che ne deriva determina la cessazione della sua capacità processuale ed il venir meno del potere di rappresentanza dell'ente estinto in capo al liquidatore. Pertanto, l'accertamento del difetto di *legitimatio ad causam*, eliminando in radice ogni possibilità di prosecuzione dell'azione, è rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità e comporta, a norma dell'art. 382, comma 3, cod. proc. civ., l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata per cassazione, stante la ricorrenza di un vizio insanabile originario del processo, che avrebbe dovuto condurre da subito ad una pronuncia declinatoria di merito (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 3 novembre 2011, n. 22863; Cass., Sez. 5[^], 8 ottobre 2014, n. 21188; Cass., Sez. 5[^], 19 aprile 2019, n. 11046; Cass., Sez. 5[^], 21 giugno 2019, n. 16721; Cass., Sez. 5[^], 19

settembre 2019, nn. 23365, 23366 e 23367; Cass., Sez. 5[^], 16 ottobre 2020, n. 22457; Cass., Sez. 5[^], 24 marzo 2021, n. 8202).

1.2 Parimenti, rammentato che le banche di credito cooperativo sono costituite in forma di "società cooperativa per azioni a responsabilità limitata" (art. 33, comma 1, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385), è pacifico che la cancellazione dal registro delle imprese (ex artt. 2495 e 2519 cod. civ.) determina l'estinzione immediata anche della società cooperativa, in liquidazione coatta amministrativa, non residuando più alcuna attribuzione in capo all'ex-commissario liquidatore anche sul piano della rappresentanza processuale (in termini: Cass., Sez. 5[^], 25 marzo 2011, n. 6924; Cass., Sez. Lav., 28 dicembre 2011, n. 29240).

1.3 Nella specie, la cancellazione dal registro delle imprese - dopo la chiusura della liquidazione coatta amministrativa col deposito del bilancio finale di liquidazione ((omissis)) - della predetta banca di credito cooperativo era intervenuta ((omissis)) ancor prima del rigetto dell'istanza di restituzione del credito IVA (17 luglio 2015). Per cui, l'ex-commissario liquidatore non era legittimato ad impugnare *ab origine* il diniego di rimborso dinanzi al giudice tributario.

2. Viceversa, il secondo motivo è infondato.

2.1 Va premesso che il credito in discussione era ricompreso nella cessione "in blocco" di attività e passività ex art. 90, comma 2, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385 che era stata stipulata, su autorizzazione rilasciata dalla Banca d'Italia il 7 marzo 2003, tra la (omissis) (omissis) - Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta amministrativa, e la (omissis) (omissis) Soc. Coop. a r.l." (ora (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l.", con
rogito redatto dal Notaio (omissis) da Roma l'8 marzo
2003, avendo precisato l'art. 3 delle pattuizioni contrattuali che
«ogni diritto, ragione, azione ed obbligo, **anche di natura
amministrativa e fiscale**, spettante a qualsiasi titolo alla
cedente in liquidazione coatta amministrativa, viene trasferito
alla cessionaria, ivi compresi i giudizi attivi e passivi in corso»
(per una fattispecie analoga di cessione di azienda bancaria,
sia pure in relazione all'art. 43-bis del D.P.R. 29 settembre
1973 n. 602: Cass., Sez. 5[^], 17 giugno 2016, n. 12553 -
secondo tale precedente, la *ratio* del principio può essere così
sintetizzata: «Nel caso in cui il credito è trasferito per via della
cessione non v'è alcuna continuità fiscale tra cedente e
cessionario, che rimangono due soggetti fiscalmente diversi,
mentre non può trarsi analoga conclusione nel caso di cessione
di azienda, nel quale invece v'è continuità fiscale tra cedente e
cessionario, per effetto proprio della contemporanea cessione
dei crediti insieme all'azienda»; con riguardo alla cessione di
azienda in generale: Cass., Sez. 5[^], 12 febbraio 2013, n.
3342; Cass., Sez. 5[^], 27 settembre 2017, n. 22565).

2.2 Secondo la giurisprudenza di questa Corte, 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 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, 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 (nella specie, nel

bilancio finale di liquidazione), in quanto anteriormente ceduto a terzi (in termini: Cass., Sez. 5[^], 28 giugno 2012, n. 10808). Ne deriva che il credito di una società posta in liquidazione, relativo al rimborso dell'imposta richiesto, a norma dell'art. 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, 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., Sez. 6^{^-5}, 26 luglio 2012, n. 13345; Cass., Sez. 5[^], 6 maggio 2016, n. 9192; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2019, n. 8167).

2.3 Né vigeva l'obbligo di includere il credito nel bilancio finale di liquidazione, previsto dall'art. 5 del D.M. 26 febbraio 1992 (a tenore del quale: «1. *Qualora una società sia stata cancellata dal registro delle imprese, l'ufficio può eseguire il rimborso al liquidatore regolarmente legittimato, nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione, sempreché il credito di imposta sia stato evidenziato nel bilancio di liquidazione finale depositato nella cancelleria del tribunale. 2. Nel caso in cui, al momento della cessazione dell'attività, il credito di imposta sia stato ceduto a terzi, il titolo di spesa è intestato direttamente al cessionario del credito stesso*») 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 in legge il D.L. 1 febbraio 1992 n. 47,

di cui il citato D.M. 26 febbraio 1992 costituisce attuazione. Né può trovare applicazione la clausola di salvezza prevista dall'art. 1, comma 2, della Legge 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., Sez. 5[^], 30 dicembre 2009, n. 27951; Cass., Sez. 6^{^-5}, 26 luglio 2012, n. 13345; Cass., Sez. 5[^], 6 maggio 2016, n. 9192; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2019, n. 8167; Cass., Sez. 5[^], 24 settembre 2019, n. 23678; Cass., Sez. 6^{^-5}, 11 febbraio 2020, n. 3329).

2.4 Né ancora si può invocare l'inottemperanza all'art. 69, comma 1, del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440 per disconoscere il diritto al rimborso a favore della cessionaria del credito d'imposta.

Come è noto, tale disposizione prevede, tra l'altro, che: «1. *Le cessioni, le delegazioni, le costituzioni di pegno, i pignoramenti, i sequestri e le opposizioni relative a somme dovute dallo Stato, nei casi in cui sono ammesse dalle leggi, debbono essere notificate all'amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento.* 2. *La notifica rimane priva di effetto riguardo agli ordini di pagamento che risultino già emessi. Potrà, per altro, il creditore fare tale notificazione all'ufficiale, tesoriere o agente incaricato di eseguire il pagamento degli ordini o di effettuare la consegna degli assegni di cui all'art. 54, lettera a).* 3 *Le cessioni, le delegazioni, le costituzioni di pegno e gli atti di revoca, rinuncia o modificazione di vincoli devono risultare da atto pubblico o da scrittura privata, autenticata da notaio».*

2.5 Tuttavia, avendo riguardo alla cessione isolata di crediti di qualsiasi natura nei confronti dello Stato, la norma richiamata è derogata, con particolare riguardo alle cessioni interbancarie di attività e passività, dall'art. 58, comma 4, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385 (espressamente richiamato dall'art. 90, comma 2, ultima parte, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385 per le operazioni intervenute durante la liquidazione coatta amministrativa), secondo il quale: *«Nei confronti dei debitori ceduti gli adempimenti pubblicitari previsti dal comma 2 producono gli effetti indicati dall'articolo 1264 del codice civile»*.

Pertanto, considerando la "specialità" della norma in relazione alla qualifica professionale dei soggetti coinvolti, alla complessità tecnica delle vicende circolatorie in ordine ad una massa di rapporti attivi e passivi, alla vigilanza della Banca d'Italia sulle varie fasi delle operazioni, si può ritenere che le formalità previste dall'art. 58, comma 2, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385 (iscrizione nel registro delle imprese e pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana) debbano valere – ai fini dell'opponibilità ai terzi - anche per i crediti d'imposta verso l'amministrazione finanziaria.

2.6 Ne consegue che gli adempimenti prescritti l'art. 69, comma 1, del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440 (notifica al debitore ceduto o accettazione del debitore ceduto) non possono venire in rilievo per ammettere o escludere il riconoscimento del rimborso al cessionario del credito d'imposta, che sia stato oggetto di trasferimento a titolo particolare tra banche nel più ampio contesto di cessioni "in blocco" di attività e passività ai sensi dell'art. 58, comma 4, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385.

2.7 Nella specie, il credito IVA – che, ancorché evidenziato nella dichiarazione relativa all'anno 2013, non era stato inserito nel bilancio finale di liquidazione - era stato anteriormente trasferito da una banca di credito cooperativo in liquidazione coatta amministrativa ad altra banca di credito cooperativo nell'ambito di un'operazione di cessione di attività e passività bancarie ex art. 58, comma 4, del D.L.vo 1 settembre 1993 n. 385, per cui non occorre l'osservanza delle formalità previste dall'art. 69, comma 1, del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440.

CON RIGUARDO AL RICORSO INCIDENTALE

3. Anzitutto, si deve dichiarare l'inammissibilità del ricorso incidentale della (omissis)

(omissis) - Soc. Coop. a r.l.", in

liquidazione coatta amministrativa, per le ragioni già poste a fondamento dell'accoglimento del primo motivo del ricorso principale.

Difatti, l'estinzione della banca di credito cooperativo – dopo la chiusura della liquidazione coatta amministrativa - per la cancellazione *ante causam* dal registro delle imprese ne faceva irrimediabilmente venir meno la *legitimatio ad causam*.

Per cui, l'esame del ricorso incidentale deve riguardare la sola

(omissis) Soc. Coop. a

r.l." (già (omissis)

Soc. Coop. a r.l.").

3.1 Per il resto, il motivo è infondato.

3.2 Come si è già fatto cenno, in tema di IVA, il credito di una società posta in liquidazione, relativo al rimborso dell'imposta, richiesto, a norma dell'art. 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, all'atto della dichiarazione IVA dell'ultimo anno di attività, non è condizionato dall'esposizione del credito stesso nel bilancio finale della società (nella specie assente, per essere

2

stato quel credito ceduto), in quanto 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., Sez. 6⁻⁵, 26 luglio 2012, n. 13345; Cass., Sez. 5[^], 22 marzo 2019, n. 8167).

3.3 Pertanto, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del principio enunciato, avendo accertato il minore importo del credito rimborsabile sulla base della documentazione contabile IVA, senza tener conto della omessa iscrizione tra le poste del bilancio finale di liquidazione (che, peraltro, era corretta, essendo ormai fuoriuscito dal patrimonio della banca di credito cooperativo in liquidazione coatta amministrativa per effetto della precedente cessione "in blocco" delle attività e passività).

4. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, si deve: accogliere il primo motivo e rigettare il secondo motivo del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate; dichiarare l'inammissibilità del ricorso incidentale della (omissis)

(omissis) -
Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta amministrativa; e

rigettare il ricorso incidentale della (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l." (già (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l.");

cassare la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M

La Corte accoglie il primo motivo e rigetta il secondo motivo del ricorso principale dell' Agenzia delle Entrate; dichiara l' inammissibilità del ricorso incidentale della (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l.", in liquidazione coatta amministrativa, e rigetta il ricorso incidentale della (omissis)

(omissis) Soc. Coop. a r.l." (già "(omissis) (omissis) Soc. Coop. a r.l.");

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità; dà atto, ai sensi dell' art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti incidentali, dell' ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso a Roma nell' adunanza camerale effettuata da remoto il 22 giugno 2021.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



19 OTT 2021
IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi

IL PRESIDENTE
Dott. Lucio Lucioti

IL CANCELLIERE ESPERTO
Vincenzo Pio Massimiliano Giambarresi