

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Dichiarazione dei redditi

in genere

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -

Dott. GRECO Antonio - Consigliere -

Dott. IOFRIDA Giulia - rel. Consigliere -

Dott. LA TORRE Maria Enza - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ex lege;

- ricorrente -

contro

S.G.S. Servizi Generali Sanitari srl, in persona del legale rappresentante p.t., cancellata;

- intimata -

e, per essa, in qualità di soci titolari delle quote, Brera Servizi Aziendali srl in liquidazione, già Brera Fiduciaria Società per azioni - Società Fiduciaria e di Revisione, elettivamente domiciliata in Roma Via Mario Fani 106, presso lo studio dell'Avv.to ROSSI MASSIMILIANO, che la rappresenta e difende unitamente agli Avv.ti Federico Di Maio e Luigi Arnaboldi, in forza di procura speciale in calce al controricorso;

- controricorrente -

e P.M., L.S. e M.S.;

- intimati -

avverso la sentenza n. 97/38/2007 della Commissione Tributaria regionale della Lombardia, depositata il 3/06/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28/11/2014 dal Consigliere Dott. Giulia Iofrida;

uditi l'Avvocato dello Stato, Giovanni Palatiello, per parte ricorrente, e l'Avv.to Massimiliano Rossi, per parte controricorrente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. GIACALONE Giovanni, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi, nei confronti della S.G.S. Servizi Sanitari Generali srl, nonché della Brera Servizi Aziendali srl in liquidazione e di P.M., L.S. e M.S., tutti in qualità di "soci titolari delle quote della S.G.S. Servizi Generali Sanitari srl cancellata", avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 97/38/2007, depositata in data 3/06/2008, con la quale - in una controversia concernente l'impugnazione di una cartella di pagamento, notificata alla S.G.S. Servizi Generali Sanitari srl in liquidazione, nell'ottobre 2005, e concernente l'IRAP dovuta e non versata per l'anno d'imposta 2001 - è stata confermata la decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che, premessa la inclusione, ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRAP, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, delle plusvalenze non derivanti da operazioni di cessione di azienda, nella fattispecie, la contribuente era incorsa in un errore formale nella compilazione della dichiarazione dei redditi, presentata nell'anno 2002 e relativa ai redditi prodotti nell'anno 2001, avendo indicato, al "rigo IQ1, tra le variazioni in aumento" l'importo "inerente alla sopravvenienza realizzata per la cessione d'azienda", provvedendo soltanto "in data 28/06/2004" a presentare istanza di modifica del Modello Unico; i giudici rilevavano che la contribuente, attivatasi per correggere l'errore, non era incorsa in alcuna decadenza, avendo "pieno diritto di chiedere l'applicazione dell'autotutela" al fine di non versare somme indebite, il cui pagamento avrebbe comportato in ogni caso il diritto del contribuente a rimborso.

Si è costituita con controricorso la sola intimata Brera Servizi Aziendali srl in liquidazione, eccependo la propria carenza di legittimazione passiva, per non essere socia effettiva della società S.G.S. srl, "cancellata", avendo essa, soltanto, all'epoca, in qualità di società fiduciaria assunto, in amministrazione, parte delle quote sociali dell'effettivo proprietario L.S..

Gli altri intimati non hanno resistito.

All'udienza del 28/03/2014, la causa veniva rinviata a nuovo ruolo, disponendosi l'integrazione del contraddittorio nei confronti di M.S. (nei cui confronti la notifica non risultava perfezionata L. n. 890 del 1982, ex art. 7), nel termine di gg. 90, ed il deposito dell'avviso di ricevimento della notificazione effettuata nei confronti di P.M..

In data 18/6/2014, l'Agenzia delle Entrate depositava atto di integrazione del contraddittorio e di rinnovo della notifica, dando atto di non avere potuto reperire, presso Poste Italiane, la raccomandata, a sua tempo spedita, contenente copia del ricorso per cassazione indirizzato a P.M., e di avere rinnovato quindi la notifica del ricorso anche nei confronti di quest'ultimo.

Motivi della decisione

1. Va anzitutto accolta l'eccezione pregiudiziale di carenza di legittimazione passiva sollevata dall'intimata Brera.

Questa Corte a Sezioni Unite con sentenza n. 6478/84 (Cfr. Cass. 13261/1999), richiamata dalla controricorrente, resa in tema di imposta di successione e con riferimento all'ipotesi in cui il "de cuius" abbia intestato fiduciariamente azioni ad una finanziaria, ha affermato il principio secondo cui è prevalente, nei confronti dell'amministrazione finanziaria, l'effettiva proprietà del fiduciante rispetto alla titolarità apparente della fiduciaria. E' corretta, quindi, l'affermazione - contenuta nel controricorso - che sul L., socio titolare, doveva comunque gravare l'onere fiscale, quale effettivo beneficiario del reddito connesso alla posizione di socio, rivestita solo fiduciariamente dalla Brera servizi aziendali.

2. Preliminarmente, la originaria contribuente, S.G.S. srl, secondo quanto riportato dall'Agenzia delle Entrate, è stata, nelle more del giudizio, cancellata dal Registro delle Imprese (non si conosce tuttavia la data di detta cancellazione).

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno di recente affermato che la cancellazione della società dal registro delle imprese, determinandone l'estinzione, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio e, pertanto, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dall'art. 299 c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., mentre, qualora l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso (Cass. 6070/2013) .

Il ricorso è stato in effetti notificato (oltre che alla società fiduciaria Brera Servizi Finanziari, di cui si è già parlato sopra) ai soci titolari di quote, L., M. e P..

Le notifiche sono andate a buon fine nei confronti di tutti e tre i soci.

3. Tanto premesso, in ordine alla rituale instaurazione del contraddittorio, venendo all'esame del ricorso, l'Agenzia delle Entrate ricorrente lamenta: 1) con il primo motivo, la nullità della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, stante la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa; 2) con il secondo motivo, la nullità della sentenza, ex art. 360 c.p.c., n. 4, per violazione dell'art. 112 c.p.c., avendo i giudici d'appello ommesso di pronunciarsi sul motivo di appello costituito dalla violazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, in tema di termini e modalità di presentazione della dichiarazione fiscale correttiva; 3) con il terzo motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, non avendo i giudici fatto corretta applicazione di tale normativa, che imponeva al contribuente, al fine di correggere gli errori e le omissioni a suo danno, relative alle dichiarazioni dei redditi ai fini IRAP, di presentare una dichiarazione integrativa non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (che nella specie era l'anno 2002); 4) con il quarto motivo, la violazione e falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, e del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 54, comma 4, per avere i giudici d'appello ritenuto in ogni caso sussistente un errore emendabile, in quanto le plusvalenze realizzate dalla società S.G.S. a seguito di cessione d'azienda sarebbero state afferenti all'anno 2001, anziché all'anno 2000, in contrasto con il principio di competenza operante per l'imputazione del reddito d'impresa, essendo intervenuta la cessione d'azienda in data 3/10/2000.

4. La prima censura è infondata, in quanto l'esposizione, sia pure succinta, della sentenza impugnata soddisfa i requisiti dell'art. 132 c.p.c., e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, consentendo appieno l'individuazione dell'atto impositivo impugnato e del thema decidendum.

5. Anche il secondo motivo è infondato, dovendo ritenersi che i giudici abbiano pronunciato sull'eccezione di decadenza dal potere di emendare la dichiarazione dei redditi, ritenendola infondata, pur senza espressamente menzionare il disposto del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis.

6. Il terzo motivo, del pari, non merita accoglimento.

Occorre premettere che la giurisprudenza di questa Corte è consolidata nel senso che, di regola, le dichiarazioni fiscali, in particolare quelle dei redditi, non sono atti negoziali o dispositivi, nè costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza, sicchè possono, in linea di principio, essere liberamente emendate e ritratte dal contribuente, sin in sede processuale, se, per effetto di errore di fatto o di diritto commesso nella relativa redazione, possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico (cfr., anche, l'art. 53 Cost.).

Ne discende che il contribuente che abbia, in dichiarazione, assoggettato propri redditi ad imposta che ritiene non dovuta e provveduto al relativo versamento, in via di autotassazione, può chiederne la restituzione nel termine previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, (v., tra le altre, Cass. 29738/08, Cass. 1708/07, Cass. 4238/04) e per l'esercizio dell'istanza di rimborso non può ritenersi ostativa la scadenza del termine previsto dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8 bis, (introdotto dal D.P.R. n. 435 del 2001, art. 2, con effetto dall'1 gennaio 2002), che, incidendo sull'esercizio della "connessa, ma distinta, facoltà del contribuente di procedere ad emenda della dichiarazione resa mediante dichiarazione integrativa" non interferisce minimamente sull'esercizio del diritto al rimborso (Cass. 14932/2011).

L'ultimo periodo della disposizione ("L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 11") rivela la specificità funzionale della dichiarazione integrativa.

I suddetti principi sono stati di recente affermati da questa Corte nella sentenza n. 19537/2014: "In tema di imposte sui redditi, in base al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8 bis, come introdotto dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, art. 2, il contribuente è titolare della generale facoltà di emendare i propri errori mediante apposita dichiarazione integrativa, la quale, agli effetti dei termini di decadenza e stante la mancanza di modifiche allo specifico e autonomo regime delle restituzioni, non interferisce sull'effettivo esercizio del diritto al rimborso, atteso che l'ultimo inciso della disposizione citata, nel prevedere come termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa quello prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, correla al rispetto di detto limite temporale la sola possibilità di portare in compensazione il credito eventualmente risultante. Ne consegue che l'istanza di rimborso può essere proposta anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo".

Quindi la contribuente poteva, anche in sede di impugnazione della cartella di pagamento, contestare la debenza del tributo, in quanto frutto di un errore, della dichiarazione dei redditi presentata, emendabile.

7. Il quarto motivo è inammissibile, in quanto non pertinente al decum, perchè non coglie la ratio decidendi.

I giudici d'appello hanno ritenuto che la contribuente fosse incorsa in errore emendabile nella dichiarazione dei redditi, presentata nel 2002, quanto ai redditi prodotti nel 2001, avendovi inserito una sopravvenienza attiva non tassabile ai fini IRAP. Nel ricorso per cassazione invece si formula il seguente quesito di diritto: "dica codesta Suprema Corte se male abbia fatto il giudice adito a respingere il gravame spiegato dall'odierno ricorrente sull'errato presupposto di diritto per il quale le plusvalenze realizzate a seguito

di cessione d'azienda dall'odierna intimata fossero riferibili all'anno 2001 e non già al 2000 in pieno contrasto con i principi generali della imputazione per competenza".

8. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere integralmente respinto.

Le spese processuali, in favore della controricorrente Brera Servizi Aziendali, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza. Non v'è luogo a provvedere sulle spese processuali nel rapporto Agenzia delle Entrate/intimati P., L. e M., non avendo questi ultimi svolto attività difensiva.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al rimborso delle spese processuali del presente giudizio di legittimità, in favore della controricorrente Brera Servizi Aziendali, liquidate in complessivi Euro 2.800,00, a titolo di compensi, oltre rimborso forfetario spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 28 novembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 27 febbraio 2015