

## ANNOTAZIONI SUL DINIEGO DI RIMBORSO IVA A SOCIETÀ ESTINTA

Nel caso esaminato, l'Agenzia delle Entrate nega il rimborso del credito Iva ad un società estinta con la motivazione che *“come da bilancio finale di liquidazione non vi sono legittimati a riscuotere per assenza di riparto tra i soci o cessione di credito”*; non viene quindi negata la sussistenza del credito, bensì il diniego di rimborso discende da un asserito difetto di legittimazione attiva, in quanto le somme ricevute avrebbero dovuto essere destinate al soddisfacimento di debiti commerciali anziché essere assegnate ai soci, senza tuttavia la previa cessione del credito.

Le questioni approfondite in sede contenziosa riguardano (i) il principio di neutralità dell'Iva e la necessità di garantire l'effettività della detrazione e (ii) il fenomeno di tipo successorio conseguente all'estinzione della società.

### SUL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ DELL'IVA E LA NECESSITÀ DI GARANTIRE L'EFFETTIVITÀ DELLA DETRAZIONE

Sulla neutralità del tributo, l'art. 18 della VI Direttiva del Consiglio delle Comunità Europee precisa al paragrafo 2 che: *“il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto alla deduzione”*.

Il principio dell'effettività della detrazione dell'imposta, così come impostato nel dettato normativo comunitario, viene garantito anche attraverso il meccanismo del riporto e della scomputabilità del credito negli anni successivi a quello di insorgenza e la possibilità del rimborso dell'imposta a credito realizzata alla cessazione dell'attività aziendale. Così il paragrafo 4, art. 18 della VI Direttiva (ora art. 183, Direttiva 2006/112/CE): *“Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.”*

In caso contrario si realizzerebbe una doppia imposizione sulla base dello stesso presupposto di tassazione in quanto due soggetti verrebbero incisi dal tributo (l'operatore emittente la fattura e l'operatore destinatario della stessa, che, negato il rimborso, sarebbe privato del diritto di detrazione).

I giudici della Corte Europea, nella sentenza del 30 settembre 2010, C-392/09, hanno osservato che il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'Iva e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni.



In ambito domestico, occorre precisare che il diritto al rimborso trova il suo naturale radicamento nell'art. 53 della Costituzione e rappresenta il corollario del principio generale di detrazione, nei casi in cui il tributo a credito supera quello sulle operazioni attive, cioè a debito.

L'art. 30 del D.P.R. 633/72 prevede espressamente l'ipotesi del rimborso: *“Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell' articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell' imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività.”*

Nel caso di cessazione dell'attività d'impresa il diritto al rimborso dell'imposta a credito dovrebbe essere garantito per legge. In caso contrario, sussistendone i presupposti, negare il diritto al rimborso potrebbe venire a configurare un'ipotesi di arricchimento senza giusta causa dell'amministrazione finanziaria, con obbligo, ai sensi dell'art. 2041<sup>1</sup> Cod. Civ., di indennizzare la parte danneggiata della correlativa diminuzione patrimoniale. Parimenti, l'art. 2033<sup>2</sup> Cod. Civ. garantisce che chi è stato costretto ad un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato.

Anche la giurisprudenza di Corte di Giustizia Europea è sensibile al profilo di illegittimità relativo all'indebito arricchimento dell'amministrazione finanziaria. Infatti, l'Avvocato Generale Sharpston, pronunciandosi nelle conclusioni delle Cause riunite C-95/07 e C-96/07, innanzi all'organo di Giustizia Europea, ha precisato che la violazione del diritto alla detrazione dell'imposta, e in definitiva l'impedimento del rimborso della stessa in caso di cessazione dell'attività, incorrerebbe in un indebito arricchimento.

#### SUL FENOMENO DI TIPO SUCCESSORIO CONSEGUENTE ALL'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ

Già con le sentenze nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione avevano ravvisato nelle modifiche apportate dal legislatore con la riforma del diritto societario al testo dell'art. 2495 Cod. Civ. una valenza innovativa (rispetto alla formulazione del precedente art. 2456, che disciplinava la medesima materia). Pertanto, la cancellazione di una società di capitali dal Registro delle Imprese, che nel precedente regime normativo si riteneva non valesse a provocare l'estinzione dell'ente, qualora non tutti i rapporti giuridici ad esso facenti capo fossero stati definiti, è ora invece da considerarsi senz'altro produttiva di quell'effetto estintivo, destinato ad operare in coincidenza con la cancellazione.

Le Sezioni Unite della Cassazione si sono ulteriormente pronunciate sulla valenza dell'art. 2495 Cod. Civ.

---

<sup>1</sup> Chi, senza una giusta causa, si è arricchito a danno di un'altra persona è tenuto, nei limiti dell'arricchimento, a indennizzare quest'ultima della correlativa diminuzione patrimoniale. Qualora l'arricchimento abbia per oggetto una cosa determinata, colui che l'ha ricevuta è tenuto a restituirla in natura, se sussiste al tempo della domanda.

<sup>2</sup> Chi ha eseguito un pagamento non dovuto ha diritto di ripetere ciò che ha pagato. Ha inoltre diritto ai frutti e agli interessi dal giorno del pagamento, se chi lo ha ricevuto era in mala fede, oppure, se questi era in buona fede, dal giorno della domanda.

con le sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 del 12 marzo 2013 per quanto concerne la cancellazione delle società di capitali dal Registro delle Imprese, ed hanno ricondotto la fattispecie in esame ad un fenomeno successorio: la cancellazione delle società produce dunque l'estinzione del soggetto giuridico, anche in presenza di beni e diritti non liquidati che, per effetto di un meccanismo, per l'appunto, di tipo successorio, si trasferiscono nella titolarità dei soci.

A questo proposito, precisano le Sezioni Unite: *“Il subingresso dei soci nei debiti sociali, sia pure entro i limiti e con le modalità cui sopra s'è fatto cenno, suggerisce immediatamente che **anche nei rapporti attivi non definiti in sede di liquidazione del patrimonio sociale venga a determinarsi un analogo meccanismo successorio**. Se l'esistenza dell'ente collettivo e l'autonomia patrimoniale che lo contraddistingue impediscono, pendente societate, di riferire ai soci la titolarità dei beni e dei diritti unificati dalla destinazione impressa loro dal vincolo societario, è ragionevole ipotizzare che, venuto meno tale vincolo, la titolarità dei beni e dei diritti residui o sopravvenuti torni ad essere direttamente imputabile a coloro che della società costituivano il sostrato personale. 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, sparita la società, s'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.”*

Proseguono le Sezioni Unite pronunciando il seguente principio di diritto: *“Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua 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) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, né i diritti di credito 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”*.

Le tre note sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione confermano quindi, con valenza costitutiva, la legittimazione attiva dei soci all'ottenimento del rimborso *de quo*; a nulla rileva che l'esigibilità del credito sia subordinata al rispetto di termini di decadenza e, in generale, all'espletamento di una fase di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Tali aspetti, infatti, come sarà meglio esposto oltre, non possono “degradare” il diritto al rimborso a livello di “mera pretesa” e neppure qualificarlo quale diritto “non liquido”, secondo la terminologia utilizzata dalle Sezioni Unite.

La natura costitutiva alla cancellazione della società dal registro delle imprese è stata pure riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate, che ha affermato il principio della irreversibile estinzione della società anche in presenza di rapporti non definiti. In particolare, con la Risoluzione 77/E del 27 luglio 2011 l'amministrazione finanziaria conferma che anche con riguardo ai rimborsi possono applicarsi i principi sopra enunciati per gli elementi patrimoniali attivi, con la conseguenza che, come avviene per le società di persone, *“può essere riconosciuta direttamente ai soci la titolarità del diritto al rimborso, pro quota, delle imposte.”*

Circa il soggetto cui materialmente eseguire i rimborsi, la suddetta Risoluzione precisa che *“tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, si ritiene opportuno il conferimento di una delega alla riscossione ad uno di essi o ad un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. In questa prospettiva, si è del parere che i soci titolari del diritto al rimborso potrebbero delegare all'incasso lo stesso ex liquidatore”*. Anche secondo l'amministrazione finanziaria, quindi, i soggetti legittimati al rimborso sono i soci della società cancellata dal Registro delle Imprese, e questi possono delegare all'incasso l'ex-liquidatore.

## CONCLUSIONI

Ai sensi dell'art. 30, co. 2, DPR 633/72 in caso di cessazione di attività il contribuente ha diritto ad ottenere il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale.

Nel caso *de quo* il liquidatore ha presentato il modello dichiarativo con regolare esposizione del credito chiesto a rimborso. Prima di allora, tale credito era stato riportato nel piano di riparto insieme ad altri crediti erariali, a fronte di debiti commerciali del medesimo importo; con l'approvazione del bilancio finale di liquidazione e del relativo piano di riparto, il liquidatore è stato quindi delegato dai soci all'incasso delle somme eventualmente percepite a titolo di rimborso dei crediti d'imposta, che avrebbero dovuto essere destinate al saldo dei debiti residui.

I soci hanno congiuntamente impugnato il provvedimento di diniego per le motivazioni esposte e l'Ufficio ha accolto il reclamo di cui si tratta, risolvendo il rimborso ad un riparto effettivo, condizionato all'accettazione dei soci stessi di garantire le eventuali future ragioni erariali ex art. 2495 Cod. Civ. nei limiti dell'importo spettante pro quota a ciascuno di essi.

Marco Anesa