

05936



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE-TRIBUTARIA

Oggetto
IRPEQ IRAP

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- | | | |
|---------------------------|------------------|-------------------|
| Dott. Aurelio CAPPABIANCA | Presidente | R.G.N. 25944/2008 |
| Dott. Mario CIGNA | Consigliere | |
| Dott. Massimo FERRO | Consigliere | Cron. 5936 |
| Dott. Guido FEDERICO | Consigliere | Rep. |
| Dott. Roberta CRUCITTI | Consigliere rel. | Ud. 30.10.2014 |

ha pronunciato la seguente:

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

s.r.l., in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata
in Roma, via _____ 19 presso lo studio
_____ & Associati e rappresentata
e difesa per procura in calce al ricorso dall'Avv

- ricorrente -

contro

2265

AGENZIA delle ENTRATE, in persona del Direttore pro
tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato presso i cui uffici in Roma, via
_____ è domiciliata.



-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n.2/25/08, depositata il 5.2.2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 30.10.2014 dal Consigliere Dott.Roberta Crucitti;

udito per la controricorrente l'Avv

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.Sergio Del Core, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

L'Ufficio delle Imposte di Arezzo, con avviso di accertamento rettificò, ai fini IRPEG ed IRAP per l'anno 2000, il reddito di impresa della

s.r.l. contestando la deduzione di costi di gestione, portati da fatture emesse dal primo gennaio 2000 al sedici marzo 2000, sul presupposto che, a quella data, la Società, non ancora iscritta al Registro delle Imprese per essere in corso il procedimento di omologazione dell'atto costitutivo, non era giuridicamente esistente.

Il ricorso avverso l'atto impositivo proposto dalla Società venne rigettato dalla Commissione tributaria di prima istanza e la decisione, appellata dalla contribuente, confermata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana la quale, con la sentenza indicata in epigrafe, confermava il provvedimento accertativo emanato dall'Agenzia delle Entrate di Arezzo ai fini Irpeg ed Irap per l'anno 2000.



Il Giudice di appello -rilevato che al fini civilistici, l'art.2331, III comma c.c. era chiaro nell'affermare che, intervenuta l'iscrizione nel registro delle imprese, ove la società abbia approvato, anche per fatti concludenti, un'operazione posta in essere da chi abbia agito in nome della stessa prima dell'iscrizione sarà responsabile anche la società- riteneva che detti effetti non si dispiegassero nella diversa ottica e sotto il diverso profilo del diritto tributario, laddove la Società poteva ritenersi soggetto legittimamente contribuente solo al momento della dotazione della personalità giuridica. Riteneva, infatti, la CTR toscana che il meccanismo della successiva "approvazione" di operazioni previste dal comma 2° dell'art.2331 c.c. integrasse l'assunzione di "responsabilità" in ordine agli effetti dell'altrui comportamento, mentre la qualità di contribuente, assente nelle more dell'iscrizione, non potesse essere acquisita per il fatto dell'acquisizione della responsabilità medesima. In sostanza, la riferibilità dell'obbligazione tributaria è già intervenuta con l'imputabilità a coloro che abbiano impropriamente agito in nome (ma non per conto) della società prima dell'iscrizione (non a caso ritenuti ex lege illimitatamente e solidalmente responsabili) residuando alla società, dopo l'iscrizione e l'approvazione del suo operato, solo la "responsabilità" delle operazioni che alcunchè interferisce con l'imputazione dell'obbligazione tributaria del suo insorgere. Sulla base di tali argomentazioni il Giudice di appello ha, quindi, conseguenzialmente ritenuto la legittimità dell'operato dell'Ufficio, rilevando che il difetto di imputabilità dell'obbligazione tributaria ancorchè civilisticamente (art.2331/3co.) vi sia assunzione di responsabilità previa approvazione (non ratifica che ha il suo presupposto in un rapporto negoziale) da parte della Società al tempo non dotata di personalità giuridica (intervenuta dopo il 16/3/2000) e quindi non in grado di conferire, limitare o revocare poteri- porta a concludere



come la contestata dinamica tributaria sia imputabile sotto il profilo del verificarsi dei presupposti per la nascita dell'obbligazione tributaria (non mutati, per quanto detto, i principi civilistici) a coloro che abbiano agito e non anche, nel periodo che interessa, alla inesistente società.

Avverso la sentenza s.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, resistito, con controricorso, dall'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo –rubricato: *violazione e falsa applicazione, con riguardo all'art.360 n.3 c.p.c. , degli artt.83 e 109 TUIR 917/1986 in ragione della deducibilità fiscale dei costi sostenuti da e riferibili al periodo intercorrente tra la stipula dell'atto costitutivo della società e l'iscrizione al registro delle imprese, con piena validità concreta dei costi acquisita con la ratifica del bilancio-* la ricorrente deduce l'errore in diritto commesso dalla CTR toscana nell'aver ritenuto che le operazioni poste in essere, prima dell'acquisizione della personalità giuridica, ma poi ratificate e fatte proprie con l'approvazione del bilancio, non potessero essere ritenute riconducibili all'attività di impresa societaria e, quindi, trattandosi di costi, non potessero essere dedotti. A conclusione del motivo viene articolato il seguente quesito di diritto ex art.366 bis c.p.c. *“sono adeguatamente e fiscalmente validi, ai sensi degli artt.83 e 109 del TUIR, in contrapposizione alle pertinenti poste attive del reddito, i costi d'esercizio, rilevati nei conti di una società di capitali e relativi ad un periodo che precede l'omologazione dell'atto costitutivo della società, una volta che il bilancio che li reca ha ottenuto l'approvazione assembleare?”*

2. Con il secondo motivo –rubricato: *violazione e falsa applicazione, con riguardo*



all'art.360 n.3 c.p.c., dell'art.109 del TUIR 917/1986 ,in ragione dell'erronea applicazione del principio di competenza in relazione al reddito di impresa per mancato riferimento dei costi d'esercizio ai contemporanei ricavi prodotti- la ricorrente deduce il duplice errore commesso dalla CTR con riferimento sia alla titolarità propria del costo che al rispetto connesso della competenza. Il quesito di diritto posto a conclusione dell'illustrazione del motivo è così formulato: *dato che la deducibilità dei costi di produzione del reddito è dominata, anche a discapito di ogni rilevanza della soggettività piena di diritto, dal criterio di competenza delle partite posto dall'art.109 e norma connesse del TUIR, non è comunque sempre errato considerare nel computo formale del reddito imponibile, solo ricavi ed altre entrate e tralasciare del tutto, in contrapposizione diretta, i pertinenti costi di esercizio riferibili a uno stesso periodo di imposta?"*.

3. Il primo motivo, da ritenersi ammissibile contrariamente a quanto dedotto dalla controricorrente, contenendo lo stesso specifiche censure alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata, merita accoglimento, con assorbimento del secondo motivo.

In fatto, appare opportuno rammentare che nel caso in esame, è pacifico perché risultante dagli atti (ivi compresa la sentenza impugnata) e non contestato che la s.r.l. venne costituita con atto notarile in data 11.11.1999, iscritto nel registro delle imprese, a seguito di rilievi sollevati nel corso del procedimento omologativo innanzi al Tribunale, solo il successivo 16.3 2000.

Nel procedere alla verifica l'Amministrazione finanziaria ebbe, con l'atto impositivo oggetto di contenzioso, a contestare e disconoscere la deduzione di costi di gestione riferiti al periodo (1° gennaio-16 marzo 2000) precedente a tale



iscrizione.

Così ricostruiti i termini fattuali della vicenda processuale, va preliminarmente osservato che se è indubbio, come espressamente sancito dall'art.2331 comma 1 c.c., che la società di capitali acquista la personalità giuridica con l'iscrizione nel registro delle imprese, il legislatore, degli effetti che la stipula dell'atto costitutivo è in grado di produrre nel periodo antecedente l'iscrizione, (ovvero, per quello che qui specificamente interessa, del regime applicabile agli atti che, nel periodo antecedente l'acquisto da parte della società di capitali della capacità giuridica, siano stati posti in essere in vista della futura realizzazione degli scopi sociali) si occupa con disposizioni riguardanti principalmente la sfera soggettiva di coloro che partecipano alla fase di costituzione della società. In particolare, l'art.2331, comma 2, stabilisce che " per le operazioni compiute in nome della società prima dell'iscrizione sono illimitatamente e solidalmente responsabili verso i terzi coloro che hanno agito". In ordine, poi, al problema della futura imputabilità o meno alla Società, una volta costituita, dei relativi effetti, il comma 3 dell'art.2331 c.c. si limita a disporre che la società è responsabile qualora, in seguito all'iscrizione, abbia approvato un'operazione compiuta precedentemente a quel momento, essendo in tal caso, tenuta a rilevare coloro che hanno agito.

L'orientamento di questa Corte -formatosi antecedentemente alla novella di cui al d.l.s. n.6 del 17.1.2003 che, con decorrenza dal 1°.1.2004, ha modificato l'art.2331 c.c.- era nel senso dell'imputabilità alla Società degli effetti (sia attivi che passivi) delle operazioni compiute previa ratifica e ciò in virtù del richiamo all'istituto della rappresentanza senza poteri. Così Cass. 21/11/1983 n.6395 statuiva che "il principio che la ratifica del negozio concluso dal rappresentante senza



potere può risultare anche da una tacita manifestazione di volontà, e consistere in atti o fatti che implicino necessariamente la volontà dell'interessato di fare proprio il contratto, trova applicazione anche nei confronti delle persone giuridiche con la conseguenza che il comportamento inequivoco riferibile ai rispettivi organi statutarî quando consista in atti o fatti implicanti la tacita volontà di far propri gli effetti del contratto concluso dal falsus procurator concreta la ratifica di tale contratto, né vi è ostacolo che una siffatta forma di ratifica possa riferirsi ad atti posti in essere prima della costituzione di una Società da colui che è poi diventato suo amministratore"

Ancora, per Cass. n.2127/1989: "Il contratto concluso dal rappresentante senza poteri in nome di una costituenda società di capitali non è ne' nullo, ne' annullabile, ne' esprime mere proposte contrattuali, ma è solo inefficace nei confronti della società, fino a che questa non venga ad esistenza e non lo ratifichi, mediante volontà manifestata dai suoi organi competenti (espressamente, od anche tacitamente, come nel caso di Azione promossa per l'esecuzione del contratto stesso).

Detti principi sono stati puntualizzati dalla giurisprudenza successiva la quale ha enucleato il principio, consolidato, secondo cui "colui che agisce in nome di una società di capitali prima dell'iscrizione di questa nel registro delle società è qualificabile come "falsus procurator" ed incorre perciò nella responsabilità prevista dall'art. 1398 c.c.. La società di capitali, acquisita la personalità giuridica per effetto della iscrizione, può ratificare anche per "facta concludentia" gli atti posti in essere dal rappresentante senza poteri. Gli effetti prodotti dalla ratifica di un contratto stipulato dal rappresentante di una società di capitali non ancora iscritta retroagiscono sino al momento della stipulazione del contratto di società



ma non sono riferibili a negozi posti in essere in un periodo precedente, attesa l'impossibilità, per il rappresentante senza poteri di spendere il nome di un soggetto non ancora venuto in esistenza (v. Cass, 15 novembre 1993 n. 11278; id.n.20805/2011; Cass. n.27335/2005 in relazione a fattispecie caratterizzata dal conferimento, immediatamente dopo il perfezionamento del contratto sociale ed anteriormente all'iscrizione nel registro delle imprese, ad un determinato soggetto dell'incarico, quale legale rappresentante di una società a responsabilità limitata, di indicare ex art. 583 cod. proc. civ. la medesima come aggiudicataria del bene all'esito della gara celebratasi in sede esecutiva ex art. 584 cod. proc. civ).

Anche, la prassi (R.M. 20 marzo 2002 n.93/E , in tema di requisiti di operatività della legge cd. "Tremonti bis"), dal canto suo, fa conseguire alla ratifica il subentro della Società nel rapporto posto in essere "a suo nome" con conseguente riferibilità diretta alla stessa delle correlative spese.

Alla luce di tali principi cui il Collegio ritiene dare continuità, non appare revocabile in dubbio che gli effetti dei negozi (che hanno dato origine a costi ritenuti oggi ineducibili dall'Amministrazione finanziaria e dai Giudici di merito) posti in essere in nome della società, dopo la stipulazione dell'atto costitutivo ma prima dell'iscrizione nel registro delle imprese, siano imputabili alla società qualora questa le abbia approvate tramite la delibera di approvazione del bilancio, ove le stesse erano appostate.

Di ciò, peraltro, non pare che dubiti neanche la C.T.R. pugliese la quale, però erroneamente, ritiene, con la sentenza impugnata, che tali effetti "civilistici" non si "dispieghino" "nella diversa ottica e sotto il diverso profilo del diritto tributario" non potendo la responsabilità sancita per tali operazioni a carico della Società ai sensi del III comma del citato art.2331 c.c. far sorgere un'obbligazione



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 20/1/1986
N. 131 TAB. A.L.L. B. N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

tributaria (recte la sua *titolarità*) in capo ad un soggetto a quella data non ancora venuto a giuridica esistenza.

Tale argomentazione, alla luce dei principi sopra illustrati secondo cui a seguito dell'iscrizione nel registro delle imprese e dell'approvazione da parte della Società del rapporto posto in essere a suo nome gli effetti hanno efficacia retroattiva e sono alla stessa imputabili, merita censura; la stessa, infatti, confonde i piani della soggettività di imposta con quelli del computo del reddito imponibile non apparendo discutibile che, a seguito dell'approvazione da parte della Società delle operazioni e della retroattività degli effetti, dette spese possano rientrare quale posta passiva del reddito e, quindi, ritenersi deducibili nella misura in cui risultino inerenti e rispettino il requisito di competenza previsto dall'art. 109 TUIR.

Alla luce delle superiori considerazioni, la sentenza impugnata va cassata e la controversia rinviata al Giudice di merito il quale, alla luce dei principi esposti, provvederà al riesame ed al regolamento delle spese processuali del grado.

P.Q.M.

La Corte in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per il regolamento delle spese processuali, a diversa Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Così deciso in Roma, il 30.10.2014.

Il Consigliere-estensore

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 25 MAR 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marcello BALCONI

Il Funzionario Giudiziario
Marcello BALCONI