



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI REGGIO NELL'EMILIA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MONTANARI	MARCO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	MANFREDINI	ROMANO	Giudice
<input type="checkbox"/>	ROMITELLI	BRUNO	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 560/2018
depositato il 27/09/2018

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 09520180004492626000 IVA-ALTRO 2005
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 09520180004492626000 IVA-ALTRO 2006
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE REGGIO EMILIA
VIA PAOLO BORSELLINO 32 42124 REGGIO NELL'EMILIA

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 09520180004492626000 IVA-ALTRO 2005
- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n° 09520180004492626000 IVA-ALTRO 2006
contro:

AG.ENTRATE - RISCOSSIONE - REGGIO NELL'EMILIA

proposto dai ricorrenti:

rappresentato da:

difeso da:

difeso da:

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 560/2018

UDIENZA DEL

15/01/2019 ore 09:30

N°

16/2019

PRONUNCIATA IL:

15/1/2019

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

18/01/2019

Il Segretario

Anna Luzzi



(segue)

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 560/2018

UDIENZA DEL

15/01/2019 ore 09:30

Svolgimento del processo

1 _____ ricorre nei confronti dell' Agenzia delle Entrate Riscossione e dell' Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia ,avverso cartella di pagamento, notificata in data 18 giugno 2018, contenente iscrizione a ruolo per iva, ires, irap relativi interessi per un ammontare ,complessivo, di € 4.080.962,57; la Ricorrente, d'ora in poi ,anche, "*la società Beneficiaria*", deduce nel gravame introduttivo del giudizio che :**con assemblea del 17 luglio 2008* la _____ l. in liquidazione, ora _____ in liquidazione, d'ora in poi anche "*la società Scissa*" ,deliberava la scissione parziale ,a suo favore, di una parte del patrimonio ,consistente in un terreno di proprietà ,tre fabbricati in locazione finanziaria ed alcune passività per un valore , come da progetto di scissione ,di € 209.751,80;***la cartella, qui impugnata ,pur essendo indirizzata a D. Allestimenti s.r.l. in liquidazione ,le veniva notificata "quale responsabile in solido con la società D. Allestimenti s.r.l. per effetto dell'atto di scissione del 17/7/2008"*; ***** i due ruoli ,contenuti nella cartella, erano stati emessi, secondo quanto riportato dalla stessa, a seguito delle sentenze emesse dalla CTR.ER. che avevano accolto gli appelli dell' Agenzia avverso altrettante sentenze della CTP.RE. ,che avevano accolto i ricorsi della società Scissa avverso altrettanti avvisi di accertamento, emessi a suo carico, per gli anni 2005 e 2006 e notificatile, rispettivamente, in data 28 luglio 2010 e 3 ottobre 2011; ****** seppure nella scarna motivazione della cartella non risulti è ,fondatamente, ipotizzabile che la stessa sia stata emessa sulla base del combinato disposto dei commi 12 e 13 dell'art 173 del TUIR secondo cui "*12.Gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione.13.I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di*

scissione totale, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione." ;***** l'atto impugnato è illegittimo posto che :§)mai le erano stati notificati i due atti presupposti ,cioè gli avvisi di accertamento ,di cui ante, così negandole, pertanto, la possibilità di svolgere un'autonoma difesa avverso gli stessi ;§§)l'Agenzia ,comunque ,non dà un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma citata ,così come indicato dalla Corte Costituzionale, che ,in una recente sentenza, la n.90/2018 , ha dichiarato la legittimità costituzionale della suddetta norma ,che secondo il Giudice remittente, ordinanza n 99/2017, CTP.PI., "... nella parte in cui prevede(ono), per i debiti tributari, la responsabilità solidale illimitata delle società beneficiarie di scissione parziale, in luogo di quella, limitata alla quota di patrimonio netto attribuito, prevista dalla disciplina generale per i debiti civilistici - si porrebbe(ro) in contrasto con l'art. 3 Cost., per violazione dei principii di uguaglianza e di ragionevolezza, nonché con l'art. 53 Cost., perché l'obbligazione tributaria non sarebbe determinata in ragione della capacità contributiva dell'obbligato.", posto che: "Né tale particolare solidarietà per i debiti tributari costituisce una sopravvenienza imprevedibile, lesiva dell'affidamento delle società beneficiarie. La scissione societaria trova ,infatti, origine in un atto negoziale non solo volontario, ma, anche, consapevole dei debiti tributari della società scissa nella misura in cui questi ultimi risultino - secondo un principio di precauzione - dal progetto di scissione recante anche la situazione patrimoniale con l'allegata relazione illustrativa ex artt. 2506-bis e

2506-ter cod. civ.”; insomma ,evidenzia la Ricorrente “...*la Consulta ha fondato la costituzionalità della norma sulla **consapevolezza** ,da parte delle beneficiarie, dell’esistenza del debito tributario .In altre parole , l’inclusione del debito erariale nel progetto di scissione consente a tutte le società partecipanti di essere consapevoli delle somme delle quali potrebbero essere chiamate a rispondere ,in via solidale, nell’ambito di una **operazione negoziale volontaria**”, con la conseguenza che ,non essendo il debito tributario della società Scissa conoscibile dalla Stessa , in quanto sorto ben due /tre anni dopo l’atto di scissione e ,dunque, non essendo noto e risultante dal progetto di scissione ,dello stesso non può essere chiamata a rispondere la società Beneficiaria; la Ricorrente aggiunge ,poi, che qualora questo Giudice non condividesse una tale lettura della norma, ne rimarrebbe violato il diritto di difesa sancito dall’art 24 della Costituzione e ,dunque, dovrebbe ,lo Stesso, rimettere gli atti alla Consulta sollevando eccezione di legittimità costituzionale ;in subordine deduce ,poi, violazione dell’art.7 L.212/2000 per carente allegazione degli atti prodromici all’atto impugnato ,per carenza di motivazione dello stesso e per illegittimità della pretesa ai fini iva; chiede ,infine, in accoglimento del ricorso, l’annullamento dell’atto impugnato o ,in subordine, il rinvio degli atti alla consulta per i motivi di cui in narrativa; vinte le spese; l’Agenzia delle Entrate si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui sottolinea come la norma di cui all’art.173 cit. sia chiarissima nell’ipotizzare una responsabilità solidale illimitata per la società beneficiaria e come ,su tale interpretazione, sia conforme ,anche, la giurisprudenza di legittimità (Cass.sent.n°23342/2016); chiede, infine ,il rigetto del ricorso; vinte le spese; la Ricorrente presenta memoria illustrativa con cui ,oltre a riassumere la materia del contendere ,evidenzia come la lettura che l’Agenzia fa della suddetta pronuncia sia errata ,posto che la stessa si riferiva ad una fattispecie di avviso di accertamento notificato prima della sottoscrizione dell’atto di scissione; all’udienza dibattimentale la Parti si riportano alle loro doglianze scritte.*

Motivi della decisione

2-La Corte Costituzionale nella sent. n°90/2018 così si esprime"... Misure antielusive speciali a tutela dei crediti tributari sono altresì previste dal citato D. Lgs. n. 472 del 1997. In particolare gli artt. 14 e 15, in materia di cessione d'azienda e di trasformazione, fusione e scissione di società, contengono una disciplina di settore che costituisce normativa speciale rispetto a quella codicistica quanto alla sorte dei debiti relativi all'azienda ceduta (art. 2560 cod. civ.) e delle sanzioni relative alle violazioni tributarie della società dopo la trasformazione, fusione o scissione....Il legislatore ha inteso evitare che, attraverso la cessione dell'azienda o la trasformazione, fusione o scissione societaria, sia pregiudicata la garanzia patrimoniale della società, originaria debitrice, in danno dell'interesse pubblico dell'amministrazione finanziaria. Si è così previsto, da una parte, la responsabilità, solidale e sussidiaria, del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente (art. 14); nonché, d'altra parte, il subentro della società risultante dalla trasformazione o dalla fusione negli obblighi della società trasformata o fusa relativi al pagamento delle sanzioni (art. 15, comma 1); e infine, la responsabilità solidale di ciascuna società risultante dalla (o interessata alla) scissione, quanto alle somme dovute per violazioni tributarie (art. 15, comma 2).6.- Le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal giudice rimettente si focalizzano sul particolare regime della solidarietà delle obbligazioni tributarie in caso di scissione societaria...In particolare, quanto ai debiti tributari, il regime della solidarietà tra tutte le società beneficiarie unitamente alla società scissa - vuoi che la scissione sia totale, vuoi che sia parziale - è illimitato e senza beneficium excussionis. Ciò è espressamente previsto dall'art. 15, comma 2, sopra citato: per il pagamento delle somme dovute dalla società originaria per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto, sono tenute in solido tutte le società, quella originaria e quelle beneficiarie risultanti dalla scissione se di nuova costituzione o coinvolte dalla scissione,

se preesistenti ed assegnatarie, in tutto o in parte, del patrimonio della società scissa. Analoga portata ha la solidarietà prevista dall'art. 173 TUIR che -
dopo aver posto al comma 1 il principio di neutralità, per cui la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo, né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa - ha dettato, ai successivi commi 12 e 13, la regola della responsabilità per i debiti tributari, quelli riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione di scissione ha effetto. In caso di scissione parziale gli obblighi tributari della società sono adempiuti dalla società stessa e i controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei suoi confronti. Nel caso di scissione totale gli obblighi tributari della società scissa gravano sulla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione.”; sulla base di questa ricostruzione del sistema normativo la Corte dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dal Giudice remittente ma con l'importante precisazione ,ai fini che qui interessano ,che essendo ben noti alle parti negoziali i debiti tributari della scissa ,in quanto riportati nell'atto di scissione, liberamente sottoscritto dalle stesse non vi è motivo di qualificare gli stessi come una sopravvenienza lesiva dell'affidamento delle società beneficiarie posto che il debito risulta(va) ,già, nell'atto sottoscritto; il condivisibile principio di diritto ,ricavabile dalla motivazione della sentenza richiamata risulta, però, applicabile, solo, a fattispecie concrete in cui i debiti tributari della società scindenda siano già sorti prima della sottoscrizione dell'atto di scissione, lascia ,peraltro, aperto il problema di quale sia il principio di diritto applicabile nel caso in cui ,come quello dedotto in giudizio , il debito sia sorto posteriormente alla sottoscrizione dell'atto di scissione; in questo caso ritiene questo Giudice che non venga meno la responsabilità solidale della società beneficiaria per i debiti tributari, ma che la stessa non possa

assumere gli stessi profili di quella conseguente alla conoscenza ,già ante sottoscrizione dell'atto di scissione, dei debiti della scissa da parte della beneficiaria in quanto esplicitati nell'atto stesso; ritiene questo Giudice che la responsabilità solidale sia in questo caso subordinata alla conoscenza degli atti presupposti (cfr. da ultimo Cass.ord.n°18224/2018¹) e , comunque, "nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto"(art 2506-quater,3 comma); se ora si applicano i suddetti principii di diritto alla fattispecie concreta dedotta in giudizio non può che conseguirne ,in accoglimento del ricorso, l'annullamento dell'atto impugnato; infatti i debiti tributari di cui l'Agenzia ritiene solidalmente ed illimitatamente responsabile , senza beneficium excussionis, la Ricorrente, sono originati da atti notificati alla società Scissa dopo la sottoscrizione dell'atto di scissione e non notificati alla società Beneficiaria che in tal modo ha visto completamente pregiudicato il suo diritto di difesa; né è condivisibile l'orientamento giurisprudenziale richiamato , che in effetti parrebbe riferirsi ad una fattispecie in cui i debiti tributari siano sorti dopo l'atto di fusione , poiché in tal caso si porrebbe il problema di come far conciliare un tale orientamento interpretativo con una lettura costituzionalmente orientata della norma che invece è preservato dal principio sopra enunciato; in conclusione in accoglimento del ricorso l'atto va annullato; le spese di giudizio, graduate in riferimento alla particolare fattispecie concreta dedotta in giudizio ,seguono la soccombenza.

P.Q.M.

"La cartella esattoriale che rinvii ad altro atto costituente il presupposto dell'imposizione, senza indicarne gli estremi in modo esatto, può essere dichiarata nulla solo ove il contribuente dimostri che tale difetto di motivazione abbia pregiudicato il proprio diritto di difesa e non anche quando la limitazione di detto diritto debba ritenersi esclusa in virtù della puntuale contestazione, in sede di impugnazione della cartella, dei presupposti dell'imposizione. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto viziata la cartella di pagamento che indicava le ragioni della pretesa rinviando ad una comunicazione d'irregolarità non allegata e non comunicata previamente al contribuente)." (Rv.649805-01)

CTP. RE. R.G.R. N°560/2018 Pres. Rel. Montanari

La Commissione in accoglimento del ricorso annulla l'impugnato atto; le spese di giudizio liquidate in € 10.000(diecimila) più oneri di legge e CUT, seguono la soccombenza.

Reggio Emilia li 15 gennaio 2019

Il Presidente est.

