

Corte di Cassazione | Sezione TRI | Civile | Sentenza | 11 novembre 2022 | n. 33436

#### GIURISPRUDENZA

Data udienza 7 luglio 2022

Integrale

**Iva - Riscossione - Distinzione tra società beneficiarie a seconda che la scissione sia totale o parziale - Esclusione - Risultato di riconoscere una tutela meno ampia al fisco per un tributo armonizzato - Art. 15 comma 2 dlgs 472/1997**

---

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente

Dott. LA ROCCA Giovanni - rel. Consigliere

Dott. HMELJAK Tania - Consigliere

Dott. FEDERICI Francesco - Consigliere

Dott. NONNO Giacomo Maria - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 21645/2014 R.G. proposto da:

(OMISSIS) spa, in persona della Dott.ssa (OMISSIS), responsabile p.t. contenzioso esattoriale Campania, rappresentata e difesa dall'avv. (OMISSIS), in forza di procura speciale unita al ricorso, con elezione di domicilio in (OMISSIS), presso lo studio dell'avv. (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) srl, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa in forza di procura speciale a margine del controricorso dall'avv. (OMISSIS), con elezione di domicilio in (OMISSIS) presso lo studio dell'avv. (OMISSIS);

- controricorrente e ricorrente incidentale -

e nei confronti di:

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimata -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 1704/46/14 depositata il 18 febbraio 2014;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 luglio 2022, tenuta nelle forme previste dal Decreto Legge 28 ottobre 2020, n. 137, articolo 23, comma 8 bis, conv. con modif. con L. 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Giovanni La Rocca;

Letta la relazione del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. VITIELLO Mauro, che ha chiesto l'accoglimento del primo motivo del ricorso principale, assorbiti gli altri, e il rigetto del ricorso incidentale.

FATTI DI CAUSA

La (OMISSIS) srl, beneficiaria di una scissione parziale con assegnazione di una quota del patrimonio netto pari ad Euro 836.803,00 della (OMISSIS) srl, ha impugnato una cartella di pagamento per ires, irpeg, irap e iva, scaturente da iscrizione a ruolo a seguito di avvisi di accertamento, relativi agli anni 2002, 2003 e 2004, la cui legittimità era stata acclarata da altrettante sentenze della CTP di Napoli emesse nei confronti della società scissa.

La CTP ha accolto parzialmente il ricorso, annullando la cartella per la parte eccedente la somma di Euro 836.803,00.

La CTR Campania ha respinto sia l'appello principale proposto da (OMISSIS) spa sia l'appello incidentale proposto da (OMISSIS) srl.

Il Giudice d'appello ha riconosciuto la legittimita' della notificazione della cartella alla coobbligata, benché altro fosse il debitore iscritto a ruolo (ossia la società scissa), sulla scorta di quanto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25. Ha inoltre rilevato che il debito in questione non risultava dal progetto di scissione, sicché, in applicazione dell'articolo 2506 quater c.c., comma 2, la società beneficiaria e' solidalmente responsabile del debito non soddisfatto della scissa, non fruisce di un beneficium excussionis ma risponde soltanto nei limiti del patrimonio netto assegnato, e non già dell'importo del debito che lo ecceda.

Avverso questa pronuncia ha proposto ricorso per cassazione (OMISSIS) spa affidato a tre motivi.

Ha resistito con controricorso la società che ha anche proposto ricorso incidentale fondato su cinque motivi, corredato di memoria.

E' rimasta intimata l'Agenzia delle Entrate.

A seguito di istanza di rinvio presentata dalla società, che ha allegato e documentato che il Giudice delegato del Fallimento della scissa (OMISSIS) srl aveva escluso dallo stato passivo crediti erariali sino all'importo di Euro 7.803.984,27 per duplicazione della pretesa e che la società beneficiaria aveva presentato in autotutela istanza volta alla rideterminazione della pretesa, questa Corte con ordinanza 12.10.2021 ha rinviato la causa a nuovo ruolo.

La società ha depositato altre sentenze di questa Corte tra le stesse parti.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. L'istanza di rinvio avanzata dalla società, che in sostanza chiede di attendere una eventuale rideterminazione in sede concorsuale del quantum della pretesa erariale, deve essere disattesa perché il fatto sopravvenuto e posto a fondamento dell'istanza, consistente nel provvedimento dal giudice delegato del fallimento di (OMISSIS) s.r.l. (società scissa) che ha rigettato la domanda di ammissione allo stato passivo presentata dalla Agenzia delle Entrate per duplicazione della pretesa, non ha alcuna influenza sul presente giudizio il cui thema decidendum e' pregiudiziale rispetto all'aspetto del quantum della pretesa erariale.

In ogni caso il provvedimento reso nell'ambito del fallimento della società scissa, da un lato non riguarda la società beneficiaria, qui controricorrente e ricorrente incidentale, dall'altro ha, per sua natura, effetti di natura prettamente endoconcorsuale (cioe' limitati alla regolamentazione del concorso dei creditori).

Altrettanto ininfluenti sono le precedenti pronunce di questa Corte indicate dalla società (nn. 41315/21, 41316/21, 40684/21).

2. Passando ai ricorsi, con il primo motivo la ricorrente principale deduce violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15, comma 2, in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 173, commi 12 e 13, non valendo in ambito

tributario le limitazioni di responsabilita' previste sul piano civilistico, perche' ciascuna societa' e' obbligata in solido al pagamento delle somme dovute all'Erario e riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale la scissione parziale produce effetto.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15, comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto la disposizione deve essere interpretata nel senso che la responsabilita' riguarda l'intera pretesa, comprensiva di imposta principale, sanzioni, interessi e ulteriori accessori., oltre il limite del patrimonio netto conferito.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15 comma 2, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto nessun dubbio sussiste sul vincolo di solidarieta' tra societa' beneficiaria e scissa in relazione, quantomeno, alle sanzioni.

3. Quanto al ricorso incidentale, con il primo motivo la (OMISSIS) S.r.l. lamenta la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto la CTR non aveva rilevato l'inammissibilita' dell'appello principale di (OMISSIS) per mancata indicazione dei motivi specifici di impugnazione.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, del Decreto Legge n. 203 del 2005, articolo 3 comma 4, del Decreto Legge n. 151 del 1991, articolo 11, comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perche' era stata ritenuta non necessaria una iscrizione a ruolo nei confronti della societa' beneficiaria.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'articolo 2506 quater c.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, essendo stata esclusa la ricorrenza di un beneficium excussionis a favore della societa' beneficiata.

Con il quarto motivo deduce violazione dell'articolo 112 c.p.c., per omessa pronuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perche' la CTR non aveva statuito sull'eccezione di nullita' della cartella per inosservanza dell'obbligo di motivazione.

Con il quinto motivo deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, articolo 3, e L. n. 212 del 2000, articolo 7, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perche' il difetto di motivazione inficiava di nullita' la cartella.

4. Sono pregiudiziali i motivi di ricorso incidentale.

4.1. Il primo motivo e' infondato.

Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario la sanzione di inammissibilit  dell'appello per difetto di specificit  dei motivi, prevista dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformit  all'articolo 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volont  di contestare la decisione di primo grado, l'effettivit  del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass. n. 20379 del 2017, n. 707 del 2019, n. 15519 del 2020).

Dall'esame dell'appello, trascritto nel ricorso incidentale, emerge la sufficiente specificit  delle ragioni di gravame di (OMISSIS) fondate sulla allegata violazione della normativa in materia con dovizia di argomenti.

4.2. Infondato e' anche il secondo motivo a base del ricorso incidentale, in quanto, come si desume dal tenore del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, ("il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza") in caso di obbligazioni solidali, e' esclusa la necessit  della formazione di atti di accertamento prodromici nei confronti del coobbligato, atteso che il suo diritto di difesa e' garantito dalla possibilit  di contestare la pretesa originaria, impugnando insieme all'atto notificato anche quelli presupposti (Cass. n. 27189 del 2014, n. 27765 del 2014, n. 10267 del 2008, n. 11228 del 2007).

Questo principio generale ha trovato applicazione anche con riguardo alla scissione affermandosi che "non vi e' necessit  di rinnovare la notifica, ne' di integrare il contenuto della cartella di pagamento nei confronti delle societ  beneficiarie suddette" (Cass. n. 23342 del 2016).

4.3. Il terzo motivo e' inammissibile, con riguardo all'articolo 360 c.p.c., n. 5, perche' l'omissione lamentata non riguarda un "fatto storico" (Cass. sez. un. 8053 del 2014) ed e' infondato, con riguardo al n. 3.

La CTR, escludendo che l'articolo 2506 quater c.c., stabilisce un beneficium excussionis a favore della societ  beneficiaria, e' conforme alla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "e' ragionevole escludere che la norma riconosca un beneficio di previa escussione, perche', nei casi in cui e' previsto, tale beneficio e' sempre riferito al patrimonio (articoli 563, 1944, 2268 e 2304 c.c.) o al debitore da sottoporre a esecuzione forzata (articolo 2393 bis c.c., e articolo 2868 c.c.). Mentre la norma in esame presuppone solo che i crediti da far valere siano rimasti insoddisfatti. Prevede dunque solo un "beneficium ordinis", che, secondo la giurisprudenza di questa corte, presuppone esclusivamente la costituzione in mora del debitore (Cass., sez. III, 4 giugno 2009, n. 12896, n. 608385)" (Cass. n. 4455 del 2016).

Pertanto, non sono richiesti atti esecutivi nei confronti della societ  scissa, essendo sufficiente una mera costituzione in mora della predetta, che la CTR ha esattamente individuato negli avvisi di accertamento notificati ad essa, aventi anche la finalit  di richiedere al contribuente il tributo dovuto.

4.4. Infondato e' anche il quarto motivo alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte in materia di rigetto implicito, perche' il vizio di omessa pronuncia ricorre ove manchi una decisione su un punto della controversia e un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto (Cass. n. 7472 del 2017; Cass. n. 2085 del 1995) e non quando riguardi circostanze, argomentazioni o difese che, se incompatibili con la statuizione adottata - come in questo caso -, si devono ritenere implicitamente rigettate (v. tra le varie, v. Cass. n. 459 del 2021; Cass. n. 24953 del 2020, Cass. n. 1539 del 2018; Cass. n. 25761 del 2014; Cass. n. 25714 del 2014; Cass. n. 5444 del 2006; Cass. n. 14486 del 2004), anche in mancanza di una esplicita argomentazione (Cass. n. 29191/2017).

4.5. La questione della nullita' della cartella per vizio di motivazione, riproposta con il quinto motivo come violazione o falsa applicazione di legge, e' comunque infondata, considerato che, ai fini della sanzione di nullita' dell'atto, il vizio deve essere apprezzato alla luce del pregiudizio che la carenza motivazionale e' in grado di arrecare al diritto di difesa del contribuente, il quale ha un preciso onere di allegazione in proposito (Cass. n. 25343 del 2018; Cass. 2553 del 2019; Cass. n. 7234 del 2022). Nel caso di specie, la societa' lamenta l'omessa indicazione degli atti presupposti e soprattutto delle norme giuridiche in base alle quali era stata ritenuta coobbligata solidale, ma non indica il concreto pregiudizio subito in conseguenza di questa carenza motivazionale e, comunque, ha esercitato pienamente il suo diritto di difesa.

5. Passando all'esame del ricorso principale, deve preliminarmente rigettarsi l'eccezione d'inammissibilita' del ricorso, sollevata dalla contribuente per difetto di specificita' e per modificazione dei termini della controversia con la dedotta violazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15, comma 2, proposta per la prima volta in sede di legittimita'.

I motivi, invero, sono sufficientemente specifici, non spostano i termini fattuali della controversia ma riguardano l'interpretazione di norme pertinenti alla questione giuridica di fondo, dibattuta sin dal primo grado, riguardante i limiti di responsabilita' della societa' beneficiata, in caso di scissione parziale, per le somme dovute all'Erario dalla societa' scissa.

Il primo e secondo motivo, che possono essere esaminati congiuntamente in quanto attengono al medesimo tema sotto diversi angoli visuali, sono fondati.

5.1. Quando sia realizzata un'operazione di scissione parziale, la responsabilita' per i debiti fiscali riguardanti gli anni di imposta ad essa antecedenti, prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 173, comma 13, e confermata, quanto alle somme dovute per violazioni tributarie, dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15, comma 2, diverge da quella riguardante le obbligazioni civili, soggetta invece ai limiti di cui all'articolo 2506 bis c.c., comma 2, e articolo 2506 quater c.c., comma 3, in quanto, fermi gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla designata, si estende non solo solidalmente ma anche illimitatamente a tutte le societa' partecipanti all'operazione, indipendentemente dalle quote di patrimonio assegnato con detta operazione, senza che tale differente trattamento sia costituzionalmente illegittimo, siccome rispondente all'esigenza di un'agevole riscossione dei tributi nel rispetto del principio costituzionale di pareggio

del bilancio e a criteri di adeguatezza e di Proporzionalita', come affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 90 del 2018 (Cass. n. 15477 del 2022 non massimata; Cass. n. 4833 del 2022 non massimata; Cass. n. 3233 del 2021; Cass. n. 35591 del 2018; Cass. n. 13059 del 2015).

La diversita' di trattamento fra obbligazioni civilistiche e obbligazioni tributarie in caso di scissione e' da ricondursi alla specialita' dei crediti tributari, e all'esigenza di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri Europei del debito pubblico, per cui tale specialita' giustifica, in caso di scissione societaria, una disciplina differenziata, secondo un canone di adeguatezza e proporzionalita', affinche' l'Amministrazione finanziaria non subisca pregiudizio dall'operazione di scissione (Corte Cost. n. 90 del 2018).

Considerazioni analoghe valgono in tema di IVA: a dispetto della previsione di cui alla L. n. 537 del 1993, articolo 16, comma 12, che si occupa solo della "scissione totale", non deve distinguersi tra societa' beneficiarie a seconda che la scissione sia totale o parziale, ottenendosi, altrimenti, il risultato di riconoscere una tutela meno ampia al fisco proprio per un tributo armonizzato, com'e' l'IVA, che drena risorse dell'Unione, mentre la disciplina tributaria, "in luogo di mantenere integre le garanzie del fisco, creditore della scissa, le accresce rispetto a quelle dei creditori della scissa apprestate dal codice civile e le accresce sia in relazione alle imposte dirette, sia all'iva, sia alla disciplina sanzionatoria" (Cass. n. 15477 del 2022 e altra giurisprudenza ivi citata).

5.2. Il terzo motivo resta assorbito.

6. Pertanto, accolto il primo e secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo e rigettato il ricorso incidentale, deve cassarsi la sentenza con riferimento ai motivi accolti rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (gia' Commissione Tributaria Regionale) della Campania in diversa composizione decidera' anche sulle spese del presente giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

accoglie il primo e secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo e rigettato il ricorso incidentale, cassa la sentenza con riferimento ai motivi accolti rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione che decidera' anche sulle spese del presente giudizio di legittimita';

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1 bis, se dovuto.