

Civile Ord. Sez. 5 Num. 37484 Anno 2021

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 30/11/2021

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22439/2015 R.G. proposto da
Axia Service s.r.l., in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa, congiuntamente, dall'Avv. Francesco Maiorino e Raffaele
Bonfiglio, come da procura speciale a margine del ricorso, elettivamente
domiciliata presso lo studio di quest'ultimo in Roma, Corso Vittorio Emanuele II,
n. 229;

– ricorrente –

5933
2021

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e
difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei
Portoghesi n. 12

1 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015



-controricorrente -

E

Equitalia Sud s.p.a., in persona del suo procuratore speciale, dott. Giuseppe Giugliano, Responsabile del contenzioso esattoriale Regione Campania (in virtù dei poteri a lui conferiti con procura rilasciata dal dott. Andrea Parma, Direttore generale e legale rappresentante della società Equitalia Sud s.p.a.), rappresentata e difesa, giusta procura a margine del controricorso, dall'Avv. Michele Di Fiore, elettivamente domiciliata in Roma, via Banco di Santo Spirito, n. 42, presso Gnosis Forense s.r.l.

-controricorrente-

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 2017/3/2015, depositata il 2 marzo 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 novembre 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1. La Commissione tributaria regionale della Campania rigettava l'appello proposto dalla Axia Service avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli (n.3023/12/2014), che aveva respinto il ricorso presentato dalla società contribuente, quale beneficiaria, a seguito di scissione parziale (del 15 ottobre 2012) della Assia s.r.l. (società scissa), contro la cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 (notificata il 20 giugno 2013), per la somma di euro 2.392.055,85, quale coobbligata in solido del debito tributario maturato dalla società scissa Assia. In particolare, il giudice d'appello rilevava che la cartella di pagamento era stata notificata alla contribuente Axia Service s.r.l., a seguito di ruolo emesso dall'Ufficio al termine del controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973. In precedenza, l'Ufficio aveva notificato la comunicazione di

2 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

irregolarità alla società Assia s.r.l. (scissa) che aveva presentato la dichiarazione dei redditi, sicché l'Ufficio non era obbligato a trasmettere detta comunicazione anche alla società Axia Service s.r.l. (società beneficiaria). L'Ufficio si era limitato a correggere errori formali commessi dalla società Assia s.r.l. nel Modello Unico/2010, relativo all'anno di imposta 2009, iscrivendo a ruolo l'Irap e l'IRES dichiarate e non pagate, con notifica della cartella di pagamento ex art. 36, d.P.R. n. 600 del 1973, alla società scissa Assia il 21 agosto 2021. Sussisteva la responsabilità solidale della società contribuente, beneficiaria della scissione, ai sensi dell'art. 12, commi 12 e 13, del d.P.R. n. 917 del 1986, senza limitazione al valore effettivo del patrimonio netto trasferito e ricevuto dalla beneficiaria, quindi, in deroga alle norme civilistiche (articoli 2506-*bis*, terzo comma, e art. 2506-*quater*, terzo comma, c.c.).

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la società contribuente.
3. Resistono con controricorso Equitalia Sud s.p.a. e l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Anzitutto, si rigetta l'eccezione di improcedibilità del ricorso per cassazione, sollevata da Equitalia Sud s.p.a., per il mancato deposito della copia autentica della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 169, 2° comma, c.p.c.

Invero, per questa Corte, a sezioni unite, in tema di giudizio per cassazione, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, ex art. 25, secondo comma, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ed ex art. 369, secondo comma, n. 4 cod. proc. civ., della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia autentica degli atti e documenti ivi contenuti, poiché detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla S.C. ex art. 369, terzo comma, cod. proc. civ., a meno che la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della Commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo

3 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

della controparte (Cass., sez. un., 3 novembre 2011, n. 22726; Cass., sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28695).

Inoltre, per questa Corte, sempre a sezioni unite, in tema di giudizio di cassazione, deve escludersi la possibilità di applicazione della sanzione della improcedibilità, ex art. 369, comma 2, n. 2, c.p.c., al ricorso contro una sentenza notificata di cui il ricorrente non abbia depositato, unitamente al ricorso, la relata di notifica, ove quest'ultima risulti comunque nella disponibilità del giudice perché prodotta dalla parte controricorrente ovvero acquisita mediante l'istanza di trasmissione del fascicolo di ufficio (Cass., sez. un., 2 maggio 2017, n. 10648). Tale principio, in motivazione, è stato esteso anche ad altri adempimenti previsti dall'art. 369, secondo comma c.p.c., dovendosi tenere conto della strumentalità che le forme processuali hanno in funzione della attuazione della giurisdizione mediante decisioni di merito.

Pertanto, per questa Corte, il ricorso di cassazione non è improcedibile ex art. 369, secondo comma, n. 2, c.p.c., per omesso deposito da parte del ricorrente della sentenza impugnata, ove quest'ultima risulti comunque nella disponibilità del giudice in quanto prodotta dalla parte resistente, atteso che una differente soluzione, di carattere formalistico, determinerebbe un ingiustificato diniego di accesso al giudizio di impugnazione in contrasto con il principio di effettività della tutela giurisdizionale (Cass., sez. 5, 14 febbraio 2019, n. 4370).

Nella specie, è, comunque, agli atti la copia autenticata della sentenza impugnata.

1.2. Neppure è fondata l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, oltre che per la mancata indicazione dei tipi di violazione denunciati.

Invero, il ricorso per cassazione, pur nella sua assoluta sinteticità, con riferimento alla descrizione dei fatti di causa, consente comunque a questa Corte di comprendere lo svolgimento del processo, sin dal primo grado di giudizio. Inoltre, se è vero che il ricorso per cassazione è un mezzo di impugnazione a critica vincolata, nell'ambito della quale le doglianze devono essere inserite nella rigida griglia delle ragioni di impugnazione di cui all'art. 360, primo comma, c.p.c., tuttavia, nel corpo dei motivi di impugnazione articolati dalla società

4 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

contribuente sono ben evidenziate le censure rivolte alla sentenza d'appello, facendo comprendere la specifica tipologia di doglianza di legittimità invocata.

1.3. È inammissibile la richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza del giudice d'appello presentata dinanzi a questa Corte ai sensi dell'art. 373 c.p.c.. Invero, per giurisprudenza consolidata di legittimità, al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373, comma primo, secondo periodo, cod. proc. civ., secondo cui l'esecuzione della sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, essere sospesa dal giudice "a quo", dovendo peraltro evidenziarsi come la specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte renda necessaria la rigorosa valutazione dei requisiti del "fumus boni iuris" e del "periculum in mora" - principio affermato dalla Corte ex art. 363, terzo comma, cod. proc. civ. - (Cass., sez. 5, 24 febbraio 2012, n. 2845).

Pertanto, la richiesta di sospensione di cui all'art. 73 c.p.c. doveva essere presentata dinanzi alla Commissione tributaria regionale che aveva pronunciato la sentenza d'appello oggetto di impugnazione.

1.4. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce la "violazione e falsa applicazione dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992". La ricorrente evidenzia che, nonostante l'espressa richiesta di trattazione in pubblica udienza per la sospensiva dell'atto impugnato, fino alla decisione nel merito, il giudice d'appello ha ommesso ogni pronuncia al riguardo, decidendo la causa nel merito, con il rigetto dell'appello articolato dalla società contribuente.

1.5. Il motivo è infondato. Invero, per questa Corte, in tema di contenzioso tributario, non viola il diritto di difesa del contribuente il giudice che, senza ritardo, decida il merito della causa senza pronunciarsi sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato, in quanto l'art. 47, comma 7, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 prevede che "gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado", sicché non è ipotizzabile alcun pregiudizio per la mancata decisione sull'istanza cautelare che, pur se favorevole, sarebbe comunque travolta dalla decisione di merito (Cass., sez. 5, 9 aprile 2010, n. 8510).

5 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

2. Con il secondo motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione ed errata applicazione del quarto comma dell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973". Invero, la contestazione di una ipotesi di abuso del diritto di cui all'art. 37-*bis*, del d.P.R. 600 del 1973, imponeva all'Amministrazione di informare la società scissa o la società beneficiaria dell'accertamento automatizzato operato e, ancora di più, dell'inquadramento della scissione tra le ipotesi di elusione. L'art. 37-*bis*, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede, infatti, che l'avviso di accertamento è emesso a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto almeno 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere chiariti i motivi per cui si reputavano applicabili i commi primo e secondo. L'Agenzia ha ommesso sia la notifica della richiesta di chiarimenti, sia la notifica dell'avviso di accertamento, minando il diritto di difesa della società contribuente. Inoltre, vi è stata omessa notifica dell'accertamento sia nei confronti della beneficiaria che della società scissa.

2.1. Il motivo è inammissibile.

2.2. Anzitutto, si rileva che l'avviso di accertamento era fondato sulla responsabilità solidale della società contribuente, beneficiaria della scissione, ai sensi dell'art. 173, commi 12 e 13, del d.P.R. n. 917 del 1986.

Inoltre, il giudice d'appello ha fondato la sua decisione esclusivamente sulla obbligazione solidale tra la società beneficiaria e la società scissa, prescindendo completamente dalla qualificazione dell'operazione come elusiva (cfr. ultima pagina della sentenza d'appello impugnata "per quanto attiene, infine, all'eccezione formulata dalla società Axia Service s.r.l. sull'assenza di elusione nella scissione parziale in parola... non assume rilevanza ai fini della decisione della presente controversia, considerato che la presente controversia verte sull'omesso versamento di tributi dichiarati e non versati dalla Assia s.r.l., irregolarità emersa dalla liquidazione della dichiarazione ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 ed ex art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972").

Pertanto, la società ricorrente non ha impugnato per cassazione, con il secondo motivo di impugnazione, l'effettiva *ratio decidendi*, fondata sulla sussistenza di una responsabilità solidale della beneficiaria unitamente a quella della scissa,

6 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

ma si è soffermata sulla qualificazione della natura elusiva o meno dell'operazione di scissione, del tutto estranea alla effettiva motivazione addotta dal giudice d'appello.

Va, quindi, rilevato che trattandosi di mera responsabilità solidale della società beneficiaria unitamente alla società scissa, per le imposte relative a condotte verificatesi prima della scissione, non vi era l'obbligo informativo di cui all'art. 37-*bis*, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Inoltre, è pacifico che vi sia stata la comunicazione di irregolarità, connessa all'accertamento automatizzato di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, nei confronti della società scissa Assia s.r.l., con riferimento all'indicazione di imposte nella dichiarazione dei redditi, poi non versate.

Trattandosi di controllo automatizzato, è chiaro che non fosse stato emesso l'avviso di accertamento nei confronti della società beneficiaria e della società scissa, proprio in relazione alla circostanza che trattavasi di imposte indicate nella dichiarazione dei redditi e non versate.

La comunicazione di irregolarità deve essere inviata, invece, ai sensi del combinato disposto dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 6, quinto comma, della legge n. 212 del 2000 solo nel caso in cui sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, inesistenti nel caso in esame, trattandosi, appunto, di imposte dichiarate e non versate.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la ricorrente lamenta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 173 del d.P.R. n. 917 del 1986, in tema di scissione". Trattandosi di operazione di scissione parziale non proporzionale del patrimonio della società Assia s.r.l. (società scissa) in favore della società contribuente (beneficiaria), cui è stato devoluto il 20% del patrimonio, la responsabilità della scissa dovrebbe essere limitata alla quota di patrimonio trasferitale con la scissione. Inoltre, la responsabilità solidale varrebbe soltanto in ipotesi di scissione totale, ma non in caso di scissione parziale. Il giudice d'appello, invece, ha errato nella interpretazione dell'art. 173, comma 13, d.P.R. n. 917 del 1986, applicando tale disposizione anche all'ipotesi di scissione parziale nella quale, invece, la società beneficiaria può essere chiamata a rispondere dei debiti della società scissa unicamente nei limiti del patrimonio trasferito. Tra l'altro, è stato

7 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015



richiesto il pagamento dell'intera somma alla contribuente senza aver preventivamente attivato l'azione esecutiva nei confronti della originaria debitrice. L'azione nei confronti del coobbligato e/o garante sarebbe esperibile soltanto dopo che il debitore principale sia stato discusso. Trattasi, infatti, di responsabilità, oltre che limitata al valore effettivo del patrimonio trasferito, anche sussidiaria.

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente si duole della "violazione e falsa applicazione dell'art. 15, secondo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 30, secondo comma, del d.lgs. n. 231 del 2001". Per la ricorrente, la responsabilità solidale della società beneficiaria, unitamente alla scissa, si riferisce solo ai debiti ed alle violazioni commesse prima della data in cui la scissione produce effetto, dovendosi intendere per violazioni commesse, anche quelle accertate e/o contestate a seguito di verifiche e/o controlli da parte dell'Agenzia delle entrate. Poiché l'atto pubblico di scissione stato è rogato l'8 agosto 2012, mentre la rettifica della dichiarazione è stata eseguita d'ufficio in data 21 agosto 2012, non vi sarebbe spazio per la responsabilità solidale della società beneficiaria. La data di commissione della violazione coinciderebbe, dunque, con quella in cui la stessa è stata accertata in data 21 agosto 2012, quindi dopo l'atto pubblico di scissione. Tra l'altro, l'art. 30 del d.lgs. n. 231 del 2001, con riferimento alla scissione dell'ente, prevede la responsabilità solidale degli enti beneficiari, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto trasferito al singolo ente. La responsabilità della beneficiaria si applicherebbe, allora, solo per ciò che è sorto prima che la scissione producesse i suoi effetti e limitatamente al patrimonio netto trasferito. Al momento della cessione non vi era la presenza di alcun debito tributario nei documenti presentati dalla scissa alla beneficiaria.

5. I motivi terzo e quarto di impugnazione, che vanno trattati congiuntamente per strette ragioni di connessione, sono infondati. Si affronterà, prima, la questione in ordine alla responsabilità solidale illimitata anche della società beneficiaria, senza il limite previsto dal codice civile, rappresentato dal "valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto", e successivamente, la questione relativa al *beneficium excussionis*, anch'esso previsto all'art. 2506-

8 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

quater c.c. ("nei limiti... dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico").

5.1. Invero, l'art. 2506 c.c., al primo comma, dispone che "Con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, o parte del suo patrimonio, in tal caso anche ad una sola società, e le relative azioni o quote ai soci".

Nella specie, si è verificato il secondo caso, ossia una scissione parziale, con assegnazione di parte del compendio dalla società scissa Assia srl alla società beneficiaria Axia Service s.r.l., società contribuente.

Il terzo comma dell'art. 2506 c.c. prevede, poi, che " la società scissa può, con la scissione, attuare il proprio scioglimento senza liquidazione, ovvero continuare la propria attività".

L'art. 2506 bis c.c., poi, delinea il procedimento per l'adozione del progetto di scissione. Si prevede al primo comma che "L'organo amministrativo delle società partecipanti alla scissione redige un progetto dal quale devono risultare i dati indicati nel primo comma dell'art. 2503 ter ed inoltre l'esatta descrizione degli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie e dell'eventuale conguaglio in danaro".

Nel secondo comma si delinea la differenza, in ordine alla destinazione dell'attivo, tra scissione totale e scissione parziale, che è quella che ci riguarda. Si dispone, quindi, al secondo comma che "Se la destinazione di un elemento dell'attivo non è desumibile dal progetto, esso, nell'ipotesi di assegnazione dell'intero patrimonio della società scissa, è ripartito tra le società beneficiarie in proporzione della quota del patrimonio netto assegnato a ciascuna di esse....se l'assegnazione del patrimonio della società è solo parziale, tale elemento rimane in capo alla società trasferente".

Nel terzo comma dell'art. 2506-bis c.c. si torna alla distinzione tra scissione totale e parziale, con riferimento agli elementi del "passivo".

Si precisa, dunque, che "degli elementi del passivo, la cui destinazione non è desumibile dal progetto, rispondono in solido, nel primo caso [scissione totale], le società beneficiarie, nel secondo la società scissa e le società beneficiarie. La

9 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

responsabilità solidale è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria”.

L'art. 2506-*quater*, terzo comma, c.c. continua a distinguere tra scissione totale e parziale disponendo che “Ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico”.

6. Alla disciplina generale va aggiunto quanto previsto, in caso di scissione parziale, dalla normativa speciale tributaria, ove vanno distinte attentamente le ipotesi della scissione totale e di quella solo parziale.

6.1. In particolare l'art. 173 del ~~dl~~ ^{dl} 22.12.1986 n. 917 prevede, in tema di scissione di società, al quarto comma, con una evidente distinzione tra scissione totale e parziale, che “Dalla data in cui la scissione ha effetto...le posizioni soggettive della società scissa...e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o “rimaste” salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insieme agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari”.

Il dodicesimo comma dell'art. 173 è, poi, estremamente chiaro al riguardo prevedendo che “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”.

Il tredicesimo comma dell'art. 173 dà ulteriore conferma alla interpretazione normativa condivisa dalla Commissione regionale, distinguendo nuovamente tra scissione totale e parziale in materia di controlli ed accertamenti tributari. Si legge, infatti, che “I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento, relativo a suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata...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,

10 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge”.

Inoltre, si precisa al comma 13^o, ultima parte, dell'art. 173 d.P.R. 917/86 che “Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza onere di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione”.

6.2. La tesi della responsabilità solidale illimitata della società beneficiaria, in caso di scissione parziale, trova conferma nell'art. 15 del d.lgs. 8.12.1997 n. 472, in tema di sanzioni tributarie, laddove si prevede al secondo comma che “nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto”.

Invero, tale norma tratteggia una differenza di disciplina rispetto a quella civilistica esclusivamente in relazione all'assenza di limiti per la responsabilità delle società beneficiarie, mentre nel diritto civile sostanziale esse rispondono solo nei limiti del valore effettivo del “patrimonio” netto attribuito a ciascuna società beneficiaria.

6.3. La Suprema Corte ha distinto (Cass., sez. 5., 24 giugno 2015, n. 13059) con chiarezza le ipotesi della scissione totale e di quella soltanto parziale, affermando che, in tema di scissione parziale, per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione, rispondono, ai sensi dell'art. 173, comma 13^o, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti la scissione, come conferma l'art. 15, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che, con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza delle violazioni fiscali commesse dalla società scissa, prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie, diversamente dalla disciplina della responsabilità relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506-*bis*, comma 2 e 2506-*quater*, comma 3, cod. civ., prevedono limiti precisi.

Del resto, la stessa Suprema Corte ha riferito l'art. 15 del d.P.R. 18.12.1997 n. 472 proprio all'ipotesi della scissione “parziale”, laddove in motivazione ha chiarito che la responsabilità per l'operazione di scissione è disciplinata dall'art. 173, comma 13, d.P.R. 22.12.1986 n. 917 “mediante aggiunta di un elemento

11 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

specializzante rispetto alla omologa responsabilità riguardante le obbligazioni civili. E ciò nel senso che, fermi gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla designata [scissione parziale], la disposizione ...stabilisce che per i debiti fiscali rispondono non solo solidalmente ma altresì illimitatamente tutte le società partecipanti all'operazione...". La Corte aggiunge che tale lettura è palesemente confermata dall'art. 15, comma 2, d.lgs. 18.12.1997 n. 472 che "dal lato interpretativo sistematico, coerentemente prevede che le società partecipanti la scissione siano tutte solidalmente e illimitatamente responsabili per le somme dovute per le violazioni tributarie. E nella appena veduta previsione di una illimitata responsabilità solidale, sta appunto il carattere eccezionale della disciplina fiscale della solidarietà discendente dalle operazioni di scissione parziale".

Anche per le obbligazioni civili della società scissa, quindi, esiste solidarietà tra tutte quante le partecipanti all'operazione, ma in questo caso nei limiti di cui agli artt. 2506-*bis*, secondo comma, e 2506-*quater*, terzo comma, c.c..

7. Inoltre, per la Suprema Corte, in riferimento alle operazioni di scissione societaria, ai sensi dell'art. 173 d.P.R. n. 917/1986, commi 12^o e 13^o, 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, a una società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione o individuata per legge. Mentre tutte le società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito (Cass., sez. 5, 29 novembre 2016, n. 24207).

7.1. Il caso affrontato dalla Cassazione era molto simile a quello oggetto di discussione nel presente processo. Anche in quel caso l'avviso di accertamento era stato notificato alla società scissa, mentre alla società beneficiaria, considerata "destinataria", era stata notificata solo la cartella di pagamento, quale condebitrice solidale, senza che le fosse stato notificato l'avviso di accertamento.

La Cassazione ha ritenuto che "trattasidi chiarire se, una volta intervenuta notifica di avviso di accertamento a carico della società scissa, ai fini della notifica

12 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

di successiva cartella di pagamento a carico della beneficiaria dopo l'efficacia della scissione sussistano... requisiti motivazionali della cartella ulteriori rispetto a quelli - dettati dal cit. del d.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, - che sarebbero previsti ove l'operazione societaria non avesse avuto luogo".

Per la Corte, però, in base all'art. 173, comma 13,¹³ non è necessario reiterare la notifica dell'avviso di accertamento alla società beneficiaria della scissione ai fini dell'avanzamento del procedimento di riscossione, con la precisazione che, in base a tale disposizione, per le obbligazioni tributarie anteriori alla scissione parziale, "gli accertamenti e ogni altro procedimento... sono svolti nei confronti della società scissa", mentre le società beneficiarie, obbligate in ogni tipologia di scissione solidalmente "*ipso iure*" e assoggettate anche ai provvedimenti cautelari consequenziali, hanno meramente "facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti", ciò che - responsabilizzando gli organi della società beneficiaria che dalla scissa traggono la loro ragion d'essere - implica che nessuno specifico ulteriore onere di comunicazione sussiste a carico dell'ente impositore (o, per esso, del concessionario per la riscossione), una volta che i passaggi procedurali previsti siano stati attuati nei confronti della scissa. In altri termini, continua la Corte "la creazione di uno o più nuovi soggetti giuridici all'esito della scissione resta indifferente ai fini tributari, salvo che - ferma restando la responsabilità della scissa o della società beneficiaria designata - per la responsabilità, altrimenti insussistente, delle partecipanti quali condebitrici solidali a prescindere dai limiti di cui all'art. 2506-*quater* e per la prosecuzione nei confronti di queste dell'accertamento e della riscossione, anche previ atti cautelari".

7.2. Si aggiunge che "la ratio di tale disciplina va individuata, da un lato, nella circostanza per cui - secondo l'*id quod plerumque accidit*" - gli organi delle società beneficiarie sono ben informati della precedente vita societaria e, dall'altro, nella irrazionalità di una diversa disciplina che imponesse all'Amministrazione finanziaria, in dipendenza di una trasformazione societaria che l'Amministrazione stessa non potrebbe in alcun modo impedire o posporre, procedimenti di accertamento o riscossione dei tributi inutilmente aggravati e

13 Cons. Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

assoggettati a notevoli incertezze quanto alla regolarità, ove gli stessi dovessero essere rinnovati o integrati, potendo operazioni straordinarie di tal fatta essere realizzate in qualunque stadio dei procedimenti tributari, anche a fini di ostacolo dell'attività impositiva".

7.3. Questa Corte chiarisce il significato dell'espressione del testo di legge secondo cui i procedimenti di accertamento (e riscossione) sono svolti nei confronti della scissa, salva la facoltà di informarsi e partecipare degli organi della beneficiaria, "senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione".

Tale espressione, quindi, va interpretata nel senso che - ben avendo potuto ex art. 173, tredicesimo comma, gli organi della società beneficiaria prendere cognizione (nonché intervenire anche coltivando impugnative in sede giudiziale) dell'avviso di accertamento notificato alla scissa, e da questa fatto oggetto di ricorso - nessun altro adempimento, anche di integrazione motivazionale, può ricadere a carico dell'amministrazione (e quindi del concessionario per la riscossione) in dipendenza di una operazione societaria quale la scissione, che deve restare indifferente ai fini predetti (Cass., sez. 5, 11 maggio 2016, n. 9594). In tal senso, la disciplina eccezionale non consente di tenere in alcun conto della diversa personalità giuridica della società beneficiaria e dell'esigenza per cui gli organi di questa dovrebbero essere informati, con la cartella, del precedente avviso di accertamento soggettivamente loro ignoto.

Pertanto, a fronte di una oggettiva conoscibilità degli atti in base alla prosecuzione di vita societaria tra scissa e partecipanti, alla eventuale soggettiva carenza informativa la legge sopperisce, con scelta non irrazionale e conforme al principio di buon andamento dell'amministrazione, non già con un accresciuto onere informativo e motivazionale a carico dell'apparato erariale bensì attraverso una facoltà di partecipazione della società beneficiaria ai procedimenti concernenti la scissa che potrebbero coinvolgere la responsabilità solidale della beneficiaria. Tali procedimenti potrebbero essere conosciuti dagli organi della beneficiaria usando la debita diligenza.

8. Peraltro, l'infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13^o, del d.P.R. n. 917 del 1986, nella parte in cui prevede, in caso

14 Cons.Est. Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

di scissione parziale di una società, la responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria per i debiti tributari riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione effetto, e dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, nella parte in cui prevede, in caso di scissione parziale, che ciascuna società beneficiaria è obbligata in solido al pagamento delle somme dovute a titolo di sanzione per le violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto (Corte Cost., 26 aprile 2018, n. 90; richiamata anche da Cass., sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16710).

Per la Corte costituzionale non è possibile una piena equiparazione di trattamento tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e quello delle obbligazioni tributarie, fatti oggetto di una disciplina diversa e dedicata. La maggiore tutela del fisco trova una sua giustificazione, da un lato, nella neutralità impositiva della scissione, in quanto operazione puramente organizzativa, che non dà luogo a plusvalenze, ex art. 173, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986 e, dall'altro, nel diritto della società beneficiaria escussa per l'intero dall'Amministrazione finanziaria di agire in regresso nei confronti delle altre società coobbligate per quanto pagato in eccedenza rispetto al limite di cui all'art. 2506-*quater*, c.c. Inoltre, ha precisato la Corte costituzionale che una diversa conclusione non trova giustificazione in ragione del limite di responsabilità solidale prevista, in caso di scissione societaria, dell'art. 30 del d.lgs. n. 231 del 2001, sulla responsabilità amministrativa degli enti in dipendenza di reato commesso nell'interesse o a vantaggio dei medesimi; infatti, la derivazione da un reato connota di particolare specialità la responsabilità della società originaria in termini maggiormente "individualizzati", quanto alla riferibilità dell'illecito a quest'ultima, secondo il generale principio di legalità ex art. 2 del d.lgs. n. 231 del 2001, sicché la solidarietà per il pagamento delle sanzioni pecuniarie dovute dalla società scissa, di cui sono gravate le società beneficiarie della scissione, ma che sono estranee all'illecito, non è già piena, ma limitata al valore effettivo del patrimonio netto ad essa trasferito".

Si è, quindi, affermato che, in tema di scissione parziale, per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, rispondono, ai sensi dell'art. 15, comma 2, del d.lgs.

15 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015



n. 472 del 1997 e dell'art. 173, comma 12, del d.P.R. n. 917 del 1986 – i quali prevalgono, per il principio di specialità, sull'art. 2506-*quater*, terzo comma, c.c. – solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione, anche in forza del principio della unitarietà dell'imposta, senza che tale disciplina violi il criterio di adeguatezza e proporzionalità, stante l'esigenza di maggiore tutela riconosciuta all'Amministrazione finanziaria per l'adempimento delle obbligazioni tributarie, come affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 90 del 2018 (Cass., sez. 5, 6 dicembre 2018, n. 31591; da ultimo Cass., sez. 5, 10 febbraio 2021, n. 3233).

Pertanto, la responsabilità solidale della società beneficiaria contribuente sussiste, anche con riferimento a debiti maturati in periodi di imposta anteriori alla scissione, avvenuta nell'agosto del 2012, mentre la cartella di pagamento di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 è stata emessa anch'essa nell'agosto 2012, ma con riferimento a debiti tributari riferito all'anno 2009.

8.1. Nella specie, la cartella di pagamento, a seguito di controllo automatizzato ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, è stata notificata dapprima alla società scissa Assia s.r.l. (il 21 agosto 2012), alla quale è stata anche indirizzata la comunicazione di irregolarità, con riferimento ad imposte dichiarate e non versate.

Successivamente, si è proceduto alla notificazione della cartella di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 anche alla società beneficiaria (il 20 giugno 2013), questa volta senza la comunicazione di irregolarità.

Tuttavia, come detto, la procedura di controllo, in caso di scissione parziale, deve essere attivata e completata esclusivamente nei confronti della società scissa, proprio per la conoscibilità di tutti gli atti, nell'ambito della operazione straordinaria societaria, da parte di tutti i soggetti che hanno partecipato a tale complessa operazione.

La notificazione della cartella esattoriale di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 è, dunque, per tali ragioni, rispettosa dell'iter procedimentale utilizzato per l'emissione della stessa.

16 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

9. La seconda questione rilevante, in ordine al principio di sussidiarietà che contraddistingue la specifica responsabilità solidale delle società beneficiarie, in caso di scissione parziale, in ambito civilistico, deve essere ora affrontata.

Effettivamente, la sussidiarietà è prevista in modo specifico dall'art. 2506-*quater*, terzo comma, c.c., ove si dispone che ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico ". Proprio l'espressione "debiti...non soddisfatti dalla società cui fanno carico", fa propendere, in ambito prettamente civilistico, per l'esistenza di una obbligazione sussidiaria della società beneficiaria, che può opporre ai creditori l'escussione prioritaria del patrimonio della società scissa (Cass., sez. 3, n. 15088/2001).

9.1. Ipotesi di sussidiarietà della responsabilità si rinvencono anche in materia tributaria e sono espressamente previste dalla legge. Si fa riferimento alle ipotesi di responsabilità dei soci illimitatamente responsabili di società di persone ex art. 2304 c.c. (" i creditori sociali, anche se la società è in liquidazione, non possono pretendere il pagamento dai singoli soci, se non dopo l'escussione del patrimonio sociale"), oltre che alla responsabilità del cessionario in caso di cessione d'azienda ex art. 14, primo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997 (" il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate, nel medesimo periodo anche se riferita a violazioni commesse in epoca anteriore").

9.2. Sulla questione è intervenuta questa Corte, a sezioni unite, affermando che, in tema di riscossione ed esecuzione a mezzo ruolo di tributi il cui presupposto impositivo sia stato realizzato dalla società e la cui debenza risulti da un avviso di accertamento notificato alla società e da questa non impugnato, il socio può impugnare la cartella notificatagli eccependo (tra l'altro) la violazione del "beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale". In tal caso, se si tratta di società semplice (o irregolare) incombe sul socio l'onere di provare che

17 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

il creditore possa soddisfarsi in tutto o in parte sul patrimonio sociale; se si tratta, invece, di società in nome collettivo, in accomandita semplice o per azioni, è l'amministrazione creditrice a dover provare l'insufficienza totale o parziale del patrimonio sociale (a meno che non risulti "aliunde" dimostrata in modo certo l'insufficienza del patrimonio sociale per la realizzazione anche parziale del credito, come, ad esempio, in caso in cui la società sia cancellata). Ne consegue che, se l'amministrazione prova la totale incapienza patrimoniale, il ricorso andrà respinto; se, invece, il coobbligato beneficiato prova la sufficienza del patrimonio, il ricorso andrà accolto. Se la prova della capienza è parziale, il ricorso sarà accolto negli stessi limiti. Se nessuna prova si riesce a dare, l'applicazione della regola suppletiva posta dall'art. 2697 c.c. comporterà che il ricorso sarà accolto o respinto, a seconda che l'onere della prova gravi sul creditore, oppure sul coobbligato sussidiario (Cass., sez.un., 16 dicembre 2020, n. 28709). Si è chiarito, dunque, che non vi è alcuna impossibilità di notificare al coobbligato sussidiario la cartella prima dell'escussione dei beni dell'obbligato principale, essendo invece onere del coobbligato beneficiato far valere il beneficio al fine di impedire che inizi l'esecuzione vera e propria. La violazione del *beneficium excussionis* non configura un vizio della cartella, tale da determinarne la nullità, perché la relativa deduzione è eccezione che va ad integrare un'autonoma *causa petendi* di impugnazione appartenente al perimetro dell'opposizione all'esecuzione. La mera violazione dell'ordine che il creditore deve seguire per far valere le proprie ragioni non può di per sé comportare la caducazione della pretesa rivolta al socio, ma al più può fondare la richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto discorsivo impugnato, ex art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992. I medesimi principi sono stati affermati nell'ambito della cessione d'azienda e della responsabilità solidale del cessionario, anche in questo caso sussidiaria (Cass., sez. 5, 27 maggio 2021, n. 14736).

10. Al contrario, nella disciplina fiscale della scissione la previsione della responsabilità solidale della società beneficiaria, in caso di scissione parziale, unitamente alla società scissa, oltre a non prevedere il limite di responsabilità in relazione all'effettivo patrimonio netto trasferito alla società beneficiaria, non considera neppure il *beneficium excussionis* in favore della società beneficiarie.

18 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015



Anzi, proprio la Corte costituzionale, nella pronuncia sopra citata (n. 90 del 2018), ha ritenuto che, dopo aver pagato l'intero debito, la società beneficiaria, in caso di scissione parziale, può agire in rivalsa nei confronti della società scissa, per le somme pagate in misura superiore all'effettivo patrimonio netto ricevuto a seguito della scissione. In tal modo, non viene in evidenza un eventuale *beneficium excussionis* in favore della società beneficiaria che, anzi, è tenuta al pagamento immediato, salvo rivalsa.

Si è chiarito, in particolare, che "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*" (cfr. Corte Costituzionale, 26 aprile 2018, n. 90, paragrafo 6). Inoltre, si è affermato, quanto alla estensione della responsabilità patrimoniale, prevista dall'art. 173, comma 13, del d.P.R. n. 917 del 1986 ("le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi di ogni altro debito"), che, benché il dato testuale presenti qualche ambiguità, perché sembrerebbe riferirsi alle sole società beneficiarie diverse da quella tenuta agli obblighi tributari nella scissione totale, in realtà come sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità, tale responsabilità solidale riguarda qualsiasi società "beneficiaria", tale perché assegnataria di quote del patrimonio sociale, sia in ipotesi di scissione totale (con assegnazione di tutto il patrimonio sociale, necessariamente più società), sia di scissione parziale (con assegnazione solo di parte del patrimonio sociale, in tal caso anche ad una società). Pertanto, per i debiti tributari, in mancanza di specificazioni negli articoli 15 d.lgs. n. 472 del 1997 e 173 del d.P.R. n. 917 del 1986, opera il principio generale di cui all'art. 1292 c.c., sicché i debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità, con possibilità di regresso tra coobbligati ex art. 1299 c.c. .

11. Le spese del giudizio di legittimità vanno poste, per il principio della soccombenza, a carico della società ricorrente, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

19 Cons.Est.Luigi D'Orazio RGN 22439/2015

Condanna la ricorrente al pagamento in favore della Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi euro 9.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Condanna la ricorrente al pagamento in favore di Equitalia Sud s.r.l. delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi euro 9.000,00, oltre euro 200,00 per esborsi, Iva e cpa, oltre rimborso delle spese generali nella misura forfettaria del 15%.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-*quater* del d.P.R. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso art. 1, se dovuto
Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 9 novembre 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino

