

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 5204 Anno 2023**

**Presidente: D'AQUINO FILIPPO**

**Relatore: GORI PIERPAOLO**

**Data pubblicazione: 20/02/2023**

### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 12377/2016 R.G. proposto da  
TRE ELLE IMMOBILIARE S.R.L., in persona del legale rappresentante  
pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato Mario Ronzini, elet-  
tivamente domiciliata presso lo studio dell'avvocato Anna Gennaro  
sito in Roma, via Gramsci n.54;

*- ricorrente -*

contro

EQUITALIA SUD S.P.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'avvocato Dino Costanza, elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avvocato Stefania Di Stefani sito in Roma, via Giovanni Pierluigi da Palestrina n.19;

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

nonché contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12;

– *controricorrente* –

e

PREFETTURA DI BARI, in persona del prefetto p.t.; PREFETTURA DI AVELLINO, in persona del prefetto p.t.; PREFETTURA DI BENEVENTO, in persona del prefetto p.t.; INAIL, in persona del direttore p.t.; COMUNE DI BARI, in persona del sindaco p.t.; COMUNE DI FAGGIANO, in persona del sindaco p.t.; MINISTERO DELL'INTERNO, in persona del ministro p.t.;

– *intimati* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Puglia, n.2688/1/2015 depositata il 14 dicembre 2015, non notificata. Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 27 gennaio 2023 dal consigliere Pierpaolo Gori.

**Rilevato che:**

1. Con sentenza della commissione tributaria regionale della Puglia veniva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della commissione tributaria provinciale di Bari

n.1544/6/2014 che, a sua volta, aveva riunito i ricorsi introduttivi proposti dalla società TRE ELLE IMMOBILIARE S.r.l. contro 13 cartelle di pagamento e, previa dichiarazione di parziale difetto di giurisdizione per otto di esse, per le restanti cinque aveva accolto le difese della contribuente annullandole.

2. Tali cartelle avevano ad oggetto debiti tributari relativi agli anni di imposta 2007, 2008, 2009 e venivano dal giudice di prime cure annullate in quanto non precedute dalla notificazione dell'atto prodromico di accertamento e liquidazione, ritenuto necessario.

3. La decisione non veniva condivisa dal giudice di seconde cure, il quale riteneva al contrario legittime le cinque cartelle portanti debiti tributari, notificate alla contribuente quale società beneficiaria solidalmente responsabile con la scissa, ai fini degli artt.2506-*bis*, terzo comma e 2506-*quater*, terzo comma, cod. civ., nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto della contribuente, in quanto i crediti tributari iscritti a ruolo erano relativi ad annualità precedenti alla scissione.

4. Avverso la sentenza del giudice d'appello propone ricorso la contribuente affidato a quattro motivi, che illustra con memoria, cui l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso. L'agente della riscossione replica con controricorso e ricorso incidentale affidato ad un unico motivo. Non si sono costituiti in giudizio Comune di Bari, Comune di Foggiano, INAIL, Prefettura di Bari, Prefettura di Avellino, Prefettura di Benevento, Ministero dell'Interno.

**Considerato che:**

5. Con il primo motivo di ricorso per cassazione la contribuente censura la sentenza di seconde cure - in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. - per violazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 57 comma 2 del d. lgs. 546/92 per omessa pronuncia sull'eccezione di inammissibilità dei nuovi motivi introdotti solo in grado di appello

dall'Agenzia delle Entrate e di inammissibilità della documentazione allegata nel giudizio di secondo grado.

6. Premesso che la doglianza si riferisce all'«*unico articolato motivo di appello*» (così p.4 sentenza impugnata) sollevato dall'Agenzia, consistente nella non necessità della previa notifica alla contribuente di avvisi di accertamento anteriormente alla notifica delle cartelle portanti debiti tributari impugnatate nel giudizio nel caso della scissione concretamente intervenuta, la stessa è inammissibile.

6.1. Dalla giurisprudenza della Corte si ricava in linea generale (cfr. Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 22105 del 22/09/2017; conforme, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 31224 del 29/12/2017) il principio secondo il quale, nel giudizio tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in sede di gravame, previsto all'art. 57, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili.

6.2. Ad esempio, in applicazione di tale orientamento le Sezioni Unite con sentenza n. 1518 del 27/01/2016 hanno statuito che, in tema di processo tributario, l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito di sanatoria fiscale, ai sensi dell'art. 15 della l. n. 289 del 2002, intervenuta nelle more del giudizio di primo grado, può essere fatta valere per la prima volta anche in grado di appello, dovendosi ritenere che la deduzione degli effetti del condono, per il rilievo pubblicistico dell'originario rapporto sostanziale e processuale col fisco, integri una eccezione in senso improprio, ossia non soggetta alle preclusioni di cui all'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992 e rilevabile d'ufficio dal giudice, ove risulti dagli atti di causa anche a seguito di nuova produzione ex art. 58 del d.lgs. n. 546 cit.

6.3. La Sezione tributaria, secondo la medesima logica, ha anche stabilito che, ove il contribuente abbia impugnato il silenzio rifiuto su un'istanza di rimborso d'imposta, l'Amministrazione finanziaria può proporre per la prima volta in appello l'eccezione inerente l'adesione del contribuente al condono ex art. 7 l. n. 289 del 2002, da cui derivano la preclusione del diritto al rimborso e l'effetto estintivo del relativo giudizio (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20650 del 14/10/2015), proprio perché si tratta di una questione di ordine pubblico, rilevabile d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica deduzione ad opera della parte interessata a farla valere.

6.4. Di tale insegnamento va fatta applicazione, *mutatis mutandis*, anche nel caso di specie, affermando il principio secondo il quale, **«in tema di processo tributario, nel ricorso per cassazione non è utilmente censurabile ai sensi degli articoli 360, primo comma, n.4 e 112 cod. proc. civ. la mancata pronuncia da parte del giudice sull'eccezione di inammissibilità di un motivo di appello perché nuovo, in quanto trattasi di questione rilevabile d'ufficio, che sfugge alla preclusione di cui all'art.57 del d.lgs. n.546/92, la quale investe le sole eccezioni in senso stretto e non anche le eccezioni improprie o le mere difese.»**.

7. Il secondo motivo della ricorrente - in rapporto all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ. - prospetta la nullità della sentenza impugnata per omessa decisione e motivazione sull'appello incidentale condizionato spiegato dalla contribuente nel giudizio di secondo grado, avente ad oggetto la possibilità per l'Ufficio di agire nei confronti della contribuente fino alla concorrenza del patrimonio conferito.

8. Il mezzo è infondato, in presenza di due precisi accertamenti fattuali contenuti alle pagg.4 e 5 della sentenza impugnata, la quale prende posizione sulla questione oggetto di censura incidentale condizionata all'accoglimento dell'appello principale. Il giudice accerta innanzitutto il fatto che la fattispecie concreta è un caso di scissione parziale e che

i crediti controversi sono anteriori alla data di scissione, laddove afferma che si verte in un «*caso di scissione societaria parziale, per i debiti tributari della società scissa relativi a periodi di imposta anteriori alla data di scissione*». In secondo luogo, sulla base di tale presupposto, la CTR accerta ulteriormente la responsabilità della contribuente anche oltre i limiti del valore effettivo del suo patrimonio netto, in quanto i crediti tributari iscritti a ruolo sono relativi ad annualità precedenti alla scissione, dal momento che afferma «*rispondono solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione*». Dunque, vi è pronuncia sin anche espressa sull'appello incidentale, sorretta da una motivazione logica e argomentata «*tanto trova conferma nell'articolo (...) che, con riguardo alle somme dovute a seguito di violazioni fiscali commessa dalla società scissa, prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie*».

9. Con il terzo motivo, dedotto ex art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., si prospetta la violazione e falsa applicazione di norme di diritto con riferimento agli articoli 6 l. 27 luglio 2000 n. 212 e all'art. 36-bis del d.P.R. n. 600/73, per aver la CTR ommesso di ritenere che l'Amministrazione finanziaria dovesse notificare tutti gli atti del procedimento impositivo, inclusi gli avvisi di liquidazione e degli avvisi bonari a ciascun soggetto coinvolto e, dunque, anche alla società contribuente.

9.1. Con il suo unico motivo di ricorso incidentale condizionato, l'agente della riscossione deduce ai fini dell'art. 360 n. 4 cod. proc. civ. in relazione all'art.112 cod. proc. civ., la nullità della sentenza derivante dalla omessa pronuncia sull'eccezione di difetto di legittimazione passiva di Equitalia Sud S.p.A. con riguardo specificamente all'obbligo di notifica degli avvisi di liquidazione delle imposte e degli avvisi bonari di pagamento alla Tre Elle Immobiliare S.r.l. e, più in generale, con riferimento alle eccezioni attinenti vizi relativi alla debenza dei tributi.

10. Le due censure contrapposte vanno esaminate congiuntamente, e il ricorso incidentale condizionato resta assorbito dall'inammissibilità del terzo motivo del ricorso principale. Leggendo pag.5 della sentenza, come del resto dà conto lo stesso ricorso principale, si coglie la presenza di un accertamento fattuale compiuto dalla CTR sul tema, secondo cui la scissa aveva già ricevuto la notifica delle liquidazioni delle imposte per cui è causa, accertamento non utilmente censurato dalla contribuente mediante la proposizione di apposito vizio motivazione e di deduzione di fatto contrario all'accertamento, ritualmente introdotto nel processo e non valutato dal giudice d'appello.

Sulla base di tale fatto accertato, trova applicazione la consolidata giurisprudenza della Corte in materia di traslazione degli effetti derivanti nei confronti della beneficiaria dalla notifica degli atti impositivi alla scissa (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 24582/2022; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 13248/2017; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2545/2018; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 22748/2019), secondo cui, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, la tempestiva notificazione della cartella di pagamento a uno dei predetti destinatari impedisce che si produca la decadenza prevista dall'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973, principio di diritto da cui non vi sono ragioni per discostarsi nel caso di specie.

11. Il quarto mezzo del ricorso principale, articolato ex art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., allega la violazione e falsa applicazione degli artt. 173 commi 12 e 13 del TUIR e 15 comma 2 del d.lgs. 472/1997 nonché degli 2506-*bis* e 2506-*quater* cod. civ., avendo la CTR erroneamente ritenuto che le menzionate previsioni di legge prevedessero che la beneficiaria, in caso di scissione parziale, rispondesse illimitatamente dell'obbligazione della scissa ancorché sorta precedentemente all'operazione.

12. La censura è infondata. La questione, che riguarda la responsabilità della beneficiaria in una scissione parziale, è stata affrontata prima

dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 90 del 2018, e poi da questa Sezione (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3233/2021; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 16710/2019; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23342/2016; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13059/2015) nel senso che vi è responsabilità illimitata della beneficiaria in deroga alla responsabilità civilistica anche per crediti anteriori alla scissione.

12.1. Infatti, quando come nel caso in esame sia realizzata un'operazione di scissione parziale, la responsabilità per i debiti fiscali riguardanti gli anni di imposta ad essa antecedenti, prevista dall'art. 173, comma 13, d.P.R. n. 917 del 1986, e confermata, quanto alle somme dovute per violazioni tributarie dall'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, diverge da quella riguardante le obbligazioni civili, soggetta invece ai limiti di cui agli artt. 2506-*bis*, secondo comma, e 2506-*quater*, terzo comma, cod. civ.. Ciò in quanto, fermi gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla designata, la responsabilità si estende non solo solidalmente, ma anche illimitatamente a tutte le società partecipanti all'operazione, indipendentemente dalle quote di patrimonio assegnato con detta operazione. Tale differente trattamento non è costituzionalmente illegittimo, perché risponde all'esigenza di un'agevole riscossione dei tributi nel rispetto del principio costituzionale di pareggio del bilancio e a criteri di adeguatezza e di proporzionalità, come affermato dalla Corte costituzionale con la citata sentenza, poi costantemente applicata dalla giurisprudenza della Corte di cassazione; la sentenza impugnata è in linea con tale insegnamento.

13. In conclusione, il ricorso principale dev'essere rigettato, con assorbimento dell'incidentale, e le spese di lite sono regolate secondo soccombenza, liquidate come da dispositivo.

#### **P.Q.M.**

La Corte:

rigetta il ricorso principale e assorbe il ricorso incidentale;



condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite in favore delle parti costituite, liquidate in favore dell’Agenzia delle entrate in Euro 7.800,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito e in favore dell’agente della riscossione in Euro 7.800,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per rimborso spese borsuali, Iva e Cpa.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso principale, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma il 27 gennaio 2023