

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 739 Anno 2024**  
**Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI**  
**Relatore: SALEMME ANDREA ANTONIO**  
**Data pubblicazione: 09/01/2024**



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 5016/2017 R.G. proposto da:  
MP GRUPPO IMMOBILIARE A R.L., elettivamente domiciliata in  
ROMA PIAZZA DON MINZONI 09, presso lo studio dell'avvocato  
LUPONIO ENNIO, rappresentata e difesa dagli avvocati ROMANO  
EDUARDO (RMNDRD75A17B963A) e ROMANO ANTONIO  
(RMNNTN47S05A512K)

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA  
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO (ADS80224030587) che la rappresenta e difende

-controricorrente-

nonché contro

EQUITALIA SERVIZI DI RISCOSSIONE S.P.A., incorporante  
EQUITALIA SUD S.P.A., elettivamente domiciliata in ROMA VIA

CLAUDIO MONTEVERDI 16, presso lo studio dell'avvocato AMORETTI PATRIZIA, rappresentata e difesa dall'avvocato MANSI FRANCESCO PAOLO (MNSFNC65S25F839J)

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della CAMPANIA-NAPOLI n. 6692/2016 depositata il 11/07/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22/11/2023 dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

**Rilevato che**

**M.P. GRUPPO IMMOBILIARE S.R.L.**, quale incorporante **L.M. IMMOBILIARE S.R.L.** e **L.M. COSTRUZIONI S.R.L.**, impugnava le cartelle di pagamento nn. 02820120012296255000, 02820110025463860000 e 02820130008024609000, tutte notificate il 30.04.2014, nonché gli atti preordinati, connessi e consequenziali.

M.P. deduceva che le cartelle si riferiscono a debiti tributari (relativi agli anni 2006, 2007 e 2008 per il complessivo importo di euro 190.554,30 comprensivo di interessi e sanzioni) di **MERAGLIA IMMOBILIARE S.R.L.**, non riferibili né a L.M. IMMOBILIARE, siccome costituita solo nel 2007, né a L.M. COSTRUZIONI, siccome costituita solo nel 2008, sorte per scissione da MERAGLIA IMMOBILIARE, che ha continuato ad essere operativa, ragion per cui neppure essa MP, che aveva incorporato per fusione L.M. IMMOBILIARE e L.M. COSTRUZIONI, avrebbe potuto essere chiamata a rispondere.

M.P. eccepiva l'errata applicazione dell'art. 2506-bis cod. civ. e la nullità delle notifiche degli avvisi di accertamento in quanto non notificati alla ricorrente ed alle società successivamente in essa confluite per fusione.

Nel contraddittorio dell'agenzia delle entrate e di Equitalia Sud s.p.a., che evidenziavano lo scopo elusivo della scissione parziale effettuata da MERAGLIA IMMOBILIARE, la CTP di Caserta, con sentenza n. 2597/15/15 del 28.01.2015, depositata il 15 aprile 2015, rigettava il ricorso e compensava le spese.

Proponeva appello M.P., rigettato dalla CTR della Campania con la sentenza in epigrafe, sulla scorta della seguente motivazione:

- è legittima la richiesta di pagamento nei confronti di MP nonostante che il ruolo sia stato emesso nei confronti delle società scisse. In particolare, è salvaguardato il diritto di difesa, attesa la possibilità di opporre, in sede di impugnazione, tutte le ragioni che l'intestatario del ruolo avrebbe potuto opporre all'avviso di accertamento. Il concreto esercizio di tale diritto discende dal fatto che le società scisse erano parte dell'originario soggetto debitore al momento in cui il debito tributario è sorto, con conseguente possibilità di acquisire documentazione;

- quanto alle doglianze relative alla limitazione di responsabilità ed al "beneficium excussionis", "il creditore sociale può chiedere, a norma dell'art. 2506-quater c.c., la condanna della società partecipe all'operazione, diversa da quella alla quale il debito fa carico, nello stesso giudizio promosso contro la società debitrice diretta, ed in solido con quest'ultima: l'inadempimento di questa, infatti, appartiene alle condizioni dell'azione [...] e, al tempo stesso, dimostra – per così dire automaticamente – come ricorra il presupposto per far valere la garanzia sancita dall'art. 2506-quater cpv. c.c.”;

- "la disciplina per la responsabilità relativa alle obbligazioni tributarie relative a periodi d'imposta anteriori all'operazione di scissione parziale deve [...] ritenersi regolata dal d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173, comma 13 [...]. La norma costituisce, dunque, 'lex specialis' [...]. Tale lettura viene avallata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dal dettato del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 15, comma 2 [...]”.

Propone ricorso per cassazione M.P. con due motivi. Resistono l’Agenzia ed Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a., incorporante Equitalia Sud, con separati controricorsi.

**Considerato che:**

Con il primo motivo si denuncia: “Violazione e falsa applicazione dell’art. 173 comma 12 del DPR n. 917 in relazione all’art. 360, sub n. 3, c.p.c. – violazione e falsa applicazione dell’art. 2506-bis del codice di procedura civile – ‘error in procedendo’ – nullità della sentenza – insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia prospettato dalla parte appellante”.

La sentenza impugnata è censurabile nella parte in cui ritiene ammissibile la trasmissione delle obbligazioni tributarie di competenza di MERAGLIA IMMOBILIARE alle due società da essa gemmate. La CTR, pur correttamente inquadrando la scissione negli artt. 2506-bis ss. cod. civ., afferma poi che prevale l’art. 173 d.P.R. n. 917 del 1986. Nella specie, i debiti tributari di MERAGLIA IMMOBILIARE, siccome non destinati nel progetto di scissione depositato nel 2008, sono rimasti esclusivamente in capo a detta società. Si vuol dire che l’applicazione dell’art. 173, segnatamente comma 12, d.P.R. n. 917 del 1986 non esclude affatto la contestuale applicazione (quantomeno) della normativa civilistica di limitazione della responsabilità.

Con il secondo motivo si denuncia: “Violazione e falsa applicazione dell’art. 112 del codice di procedura civile, in relazione all’art. 360, sub nn. 3, 4 e 5 del medesimo codice – omessa pronuncia – ‘error in procedendo’ – nullità della sentenza – omesso esame ed omessa motivazione circa punti decisivi della controversia prospettati dalla parte appellante”.

La CTP non aveva deliberato gli ulteriori motivi di censura, reputando "per certi versi" "assorbente" il profilo del "mancato adempimento degli oneri [...] di cui alla legge n. 413/1991". In appello ("in parte qua" ritrascritto in ricorso) detti motivi venivano riproposti. Si tratta dei seguenti:

a) "Violazione e falsa applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 22.12.1986 n. 917, art. 173 – vizio dell'istruttoria – eccesso di potere – difetto di legittimazione passiva". I crediti tributari in questione afferiscono ad anni (2006 e 2007) in cui L.M. IMMOBILIARE ed L.M. COSTRUZIONI neppure esistevano, essendo state costituite solo nel 2008;

b) "violazione e falsa applicazione dell'art. 2506-bis del codice civile – vizio dell'istruttoria – eccesso di potere – difetto di legittimazione passiva". I crediti tributari in questione, "non essendo risultati destinati nel progetto di scissione depositato nel 2008, sono rimasti esclusivamente in capo alla società scissa", ragion per cui la pretesa nei confronti di M.P. viola, anche, l'art. 2506-bis cod. civ.

c) "Violazione e falsa applicazione di legge – decadenza e prescrizione del presunto credito tributario". "Va poi comunque denunciata la inesistenza, ed in via gradata la nullità, delle notificazioni degli (eventuali) avvisi di accertamento e delle comunicazioni [...], in quanto detti atti non risultano effettuati e poi notificati nei confronti della ricorrente M.P. Gruppo Immobiliare s.r.l. e neppure della L.M. Immobiliare s.r.l. e/o della L.M. Costruzioni s.r.l.". Ne conseguono prescrizione dei crediti e/o decadenza dal potere di accertamento e/o rettifica.

La CTR non ha proceduto allo scrutinio dei superiori motivi.

I due motivi – per la parziale sovrapposibilità – possono essere trattati congiuntamente.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Essi non sono inammissibili, come eccepito dall'Agencia delle entrate e dall'agente della riscossione nei rispettivi controricorsi.

In particolare:

- eccepisce l'Agencia delle entrate la non integrità del contraddittorio per essere stato il ricorso per cassazione notificato al difensore di Equitalia Sud, società tuttavia non più esistente in quanto incorporata in Equitalia Servizi di Riscossione. L'eccezione non coglie nel segno, giacché, non dichiarata l'estinzione di Equitalia Sud per incorporazione, il contraddittorio si è validamente instaurato mediante la suddetta notificazione, cui viepiù ha fatto seguito, con effetto sanante di ogni irregolarità, la costituzione in giudizio di Equitalia Servizi di Riscossione;

- eccepisce Equitalia Servizi di Riscossione la cumulatività e non intelligibilità dei motivi. Anche tale eccezione non coglie nel segno. Per quanto le rubriche dei motivi siano effettivamente formulate in maniera cumulativa, evocando altresì vizi di insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata in violazione dell'attuale formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., che limita la denuncia dei vizi motivazionali alla sola motivazione del tutto assente od apparente (caso, come implicitamente riconosciuto nel ricorso stesso, non ricorrente nella specie), tuttavia lo sviluppo argomentativo dei motivi, di per sé articolato e logicamente esposto, si palesa idoneo a coerentemente illustrare gli ulteriori vizi preannunciati nelle rubriche, per l'effetto dovendosi escludere che sorga necessità di un non consentito ruolo suppletivo di questa Suprema Corte nella ricostruzione di censure e relative ragioni fattuali e giuridiche: donde l'irrilevanza, in concreto, nella prospettiva dell'inammissibilità dei motivi, della pur linguisticamente sussistente cumulatività.

Fermo quanto precede, il primo motivo è manifestamente infondato.



Questa Suprema Corte ha ancora recentemente avuto modo di riaffermare il principio secondo cui “quando sia realizzata un'operazione di scissione parziale” – qual è pacificamente quella di cui si controverte nel presente giudizio – “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, comma 2, e 2506-quater, comma 3, c.c., in quanto, fermi gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla designata, si estende non solo solidalmente, ma anche illimitatamente a tutte le società 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 proporzionalità, come affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 90 del 2018” (Sez. 5, Sentenza n. 3233 del 10/02/2021, Rv. 660646-01).

Il principio corrisponde ad un orientamento costante nel tempo:

- “in tema di scissione societaria, la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, e può essere richiesta del pagamento di tali debiti senza oneri di avvisi o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione, non pregiudicando tale disciplina il diritto di difesa della società beneficiaria la quale è a conoscenza della situazione debitoria della società scissa, ivi comprese le pendenze tributarie, e può dedurre, in sede di opposizione alla cartella, ogni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

argomentazione per contestare la pretesa impositiva” (Sez. 5, Sentenza n. 16710 del 21/06/2019, Rv. 654508-01);

- “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. 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, comma 3, 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” (Sez. 5, Sentenza n. 31591 del 06/12/2018, Rv. 652105-01);

- “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, 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” (Sez. 5, Sentenza n. 13059 del 24/06/2015 (Rv. 635872-01).

Infine, s'è nuovamente ripetuto, non solo che “la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori", ma altresì che essa "può essere richiesta del pagamento di tali debiti senza oneri di avvisi o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione" (Sez. 5, Ordinanza n. 32469 del 03/11/2022, Rv. 666390-01).

La sentenza impugnata ha fatto puntuale applicazione dei superiori principi.

Venendo, più in particolare, al secondo motivo, volto a dedurre, in definitiva, un'omessa pronuncia, esso è solo in parte fondato, negli esclusivi limiti che in appresso si evidenzieranno, per il resto essendo manifestamente infondato.

Esso è manifestamente infondato in relazione alla denuncia di omessa pronuncia sui motivi dianzi contraddistinti, per comodità, con le lettere a) e b). A tali motivi, infatti, la CTR ha esplicitamente ed assai ampiamente risposto, tra l'altro finanche enunciandone la trattazione: ("Quanto ai profili introdotti dalle censure relative rispettivamente alla limitazione di responsabilità ed al cd. beneficio di escussione [...]").

Resta da dire del motivo contraddistinto con la lett. c).

Sul punto, il motivo ed il ricorso nel suo complesso adempiono all'onere di autosufficienza, poiché il motivo riporta le devoluzioni alla CTR ed il ricorso (p. 2) riferisce che M.P. proponeva impugnazione "per la declaratoria di non debenza del carico tributario iscritto a ruolo con gli atti opposti in via principale, anche per intervenuta decadenza del potere di accertamento e prescrizione del diritto di credito tributario". Peraltro, pur nel silenzio della sentenza impugnata, le doglianze relative a decadenza e prescrizione, siccome proposte in primo grado e reiterate in appello, sono pacifiche alla luce, altresì, delle difese sul punto di entrambe le parti pubbliche.

Di tali doglianze – e solo di esse – effettivamente la CTR omette finanche alcuna menzione ed "a fortiori" alcuna trattazione.

Pertanto, limitatamente all'omessa pronuncia che le riguarda, il motivo va accolto, con conseguente rinvio al giudice di merito, il quale avrà a verificare il rispetto o meno dei termini di decadenza e prescrizione, tenuto ovviamente conto della giurisprudenza citata a proposito del primo motivo (con particolare riguardo a Sez. 5, n. 32469 del 2022).

All'esito, detto giudice avrà altresì a provvedere alla liquidazione delle spese, comprese quelle del presente grado di giudizio.

**P.Q.M.**

Rigetta il primo motivo di ricorso.

Accoglie parzialmente il secondo motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, e, in relazione ad esso, cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania per nuovo esame e per le spese.

Così deciso a Roma, lì 22 novembre 2023.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale