Sentenza del 21/06/2019 n. 16710 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

SOCIETA' - TRASFORMAZIONE - IN GENERE Scissione societaria - Responsabilità della beneficiaria per debiti erariali anteriori - Notifica dell'avviso di accertamento alla società scissa - Esclusione - Violazione del diritto di difesa - Insussistenza.

Massima:

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 argomentazione per contestare la pretesa impositiva.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. Equitalia Sud spa propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 1706/46/111 del 18 febbraio 2014, con la quale la commissione tributaria regionale della Campania, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittima la cartella di pagamento notificata - per debiti su vari tributi della E. C. srl relativi alle annualità 2002/2004 - alla E. C. R. srl nella sua qualità di co-obbligata in solido in quanto beneficiaria, in data 26 febbraio 2007, di scissione parziale della prima.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: - visto il rapporto di solidarietà passiva tra la società scissa e la società beneficiaria, legittimamente Equitalia aveva notificato la cartella a quest'ultima, pur in assenza di ruolo e di atto impositivo nei confronti della medesima (in quanto emessi soltanto nei confronti della società scissa); - tale rapporto di solidarietà passiva per i debiti insoddisfatti della società scissa era tuttavia limitato, per quanto riguardava la società beneficiaria della scissione, al valore effettivo del patrimonio netto

attribuitole, come stabilito dall'art. 2506 bis comma 3, codice civile; - non sussisteva alcun beneficium excussionis a favore della società beneficiaria, tanto più che, nel caso di specie, il mancato adempimento da parte della società scissa risultava comunque per tabulas dalla sua inutile escussione come risultante all'esito di tre diversi contenziosi tributari.

Resiste con controricorso la E. C. R. srl la quale formula anche cinque motivi di ricorso incidentale.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso principale Equitalia lamenta - ex art. 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione degli artt. 15, comma 2, D.Lgs. n.472/97 in relazione al TUIR, art. 173, comma 12, e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 13. Per avere la Commissione Tributaria Regionale disciplinato la fattispecie sulla base esclusivamente dell'art. 2506 bis c.c. e art. 2506 quater c.c., nonostante che questa disciplina generale trovasse deroga nella specialità della citata disciplina tributaria la quale prevedeva, per i debiti antecedenti al progetto di scissione, la responsabilità solidale piena, dunque non limitata al patrimonio netto attribuito, tra società scissa e società beneficiaria.

Con il secondo motivo di ricorso principale si lamenta violazione e falsa applicazione del citato D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, nella parte in cui affermava la responsabilità solidale piena non solo per le sanzioni, ma per tutte le "somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto"; dunque anche per l'imposta principale ed ogni accessorio.

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta analoga violazione di legge nella parte in cui la Commissione Tributaria Regionale non aveva affermato la responsabilità solidale piena, quantomeno, per le sanzioni.

p. 2.2 I tre motivi di ricorso principale - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche poste - sono fondati nei termini che seguono.

L'art. 2506 quater c.c., comma 3, ("Effetti della scissione") stabilisce 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 a cui fanno carico". Questa disposizione introduce dunque, in relazione ai debiti della società scissa antecedenti alla scissione, un limite alla responsabilità patrimoniale delle società coinvolte; limite che si ritrova anche nella previsione di cui all'art. 2506 bis c.c., comma 3, nel caso in cui la destinazione degli 'elementi del passivò alle società medesime non sia desumibile dal progetto di scissione.

Questa disciplina non trova rispondenza nell'ordinamento tributario, il quale stabilisce - al contrario - che per gli obblighi della società scissa, riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di efficacia della scissione, risponde non soltanto la società scissa ma anche la società beneficiaria; tale responsabilità, valevole "per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi ed ogni altro debito" afferente al rapporto tributario, ha natura solidale, e per essa non è previsto alcun limite quantitativo riconducibile al patrimonio assegnato con l'operazione straordinaria (TUIR, art. 173, comma 12 e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 13). Lo stesso principio viene riprodotto nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, secondo cui "nei casi di scissione anche parziale di

società o 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".

Emerge dunque che, in ambito tributario, l'istituto della responsabilità solidale riprende vigore secondo la regola generale di integralità e pariteticità di cui agli artt. 1292 e 2740 c.c.; con la conseguenza che - in ogni ipotesi di scissione - per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla scissione rispondono solidalmente - ed 'illimitatamentè - tutte le società partecipi dell'operazione (Cass. nn. 13059/15; 23342/16).

Va detto che la prevalenza della norma tributaria sul diverso principio desumibile dalla disciplina codicistica della scissione non determina - nella prospettiva degli artt. 3 e 53 Cost. - alcuna violazione di ordine costituzionale; dal momento che la maggior tutela accordata dall'ordinamento al 'creditore-fiscò, rispetto a tutti gli altri creditori della società scissa, trova riscontro di ragionevolezza ed adeguatezza nella oggettiva diversità di fattispecie e, segnatamente, nella peculiarità dell'obbligazione tributaria.

Ciò è quanto stabilito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 90 del 26 aprile 2018, dichiarativa della infondatezza "delle questioni di legittimità costituzionale del TUIR, art. 173, comma 13, nella parte in cui prevede, in caso 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 ha effetto, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, 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".

Ha osservato la Corte Costituzionale, in particolare, che: - non è possibile una piena equiparazione di trattamento tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e quello delle obbligazioni tributarie, fatte oggetto di una disciplina diversa e dedicata (con richiamo a quanto già osservato dalla stessa Corte Cost. sentenza n. 291 del 1997 e Corte Cost. sentenza n. 157 del 1996); - la diversità si concreta nella previsione legislativa di istituti speciali volti a rafforzare la pretesa tributaria ed i presupposti della sua realizzazione (così quanto, tra il resto, a regime della riscossione coattiva; a privilegio generale mobiliare ex art. 2752 c.c.; a condizioni di iscrivibilità dell'ipoteca e del sequestro conservativo D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 22; a differimento quinquennale degli effetti della cancellazione della società dal registro delle imprese D.Lgs. n. 175 del 2014, ex art. 28, comma 4; ad inopponibilità delle operazioni abusive; a rilevanza penale di determinate forme e soglie di inadempimento e di sottrazione dei beni alla garanzia dell'amministrazione finanziaria); - la maggior tutela del fisco trova rispondenza, da un lato, nella neutralità impositiva della scissione in quanto operazione puramente organizzativa, D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 173, comma 1 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.; - una diversa conclusione non trova giustificazione in ragione del limite di responsabilità solidale prevista, in caso di scissione societaria, dal D.Lgs. n. 231 del 2001, art. 30 sulla responsabilità amministrativa degli enti in dipendenza di reato commesso nell'interesse o a vantaggio dei medesimi, posto che "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 del D.Lgs. n. 231 del 2001, ex art. 2, sicchè 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, è non già piena, ma limitata al valore effettivo del patrimonio netto ad essa trasferito".

Questa stessa corte di legittimità si è fatta carico di quanto così stabilito dal giudice delle leggi, recentemente ribadendo l'insussistenza di alcun limite quantitativo alla responsabilità patrimoniale tributaria della società beneficiaria della scissione (Cass. n. 31591/18).

p. 3.1 Con il primo motivo di ricorso incidentale la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, comma 1. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale rilevato l'inammissibilità dell'appello di Equitalia, perchè privo di motivi specifici, e consistente in mere dissertazioni teoriche sul diritto applicabile.

p. 3.2 Il motivo è infondato.

Nell'affrontare il merito del gravame, la Commissione Tributaria Regionale ha mostrato di voler disattendere l'eccezione in questione, e ciò sul presupposto che l'atto di appello (sinteticamente, ma esaurientemente ricostruito in sentenza) rispondesse al modello legale di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53.

Va d'altra parte osservato che la presente doglianza muove da un presupposto errato, e cioè che i motivi di appello di Equitalia dovessero ritenersi generici per il solo fatto che si limitassero a riproporre una determinata esegesi giuridica (già svolta in primo grado) del regime di responsabilità solidale in caso di scissione societaria; con ciò omettendo di farsi carico del fatto che proprio su questo tema (nei suoi risvolti non 'teoricì ma 'praticì) verteva specificamente il giudizio.

Giudizio segnato, da una parte, da circostanze fattuali del tutto pacifiche (realizzazione della scissione parziale; anteriorità del debito di imposta della società scissa) e, dall'altro, da un dubbio interpretativo dirimente che la stessa società contribuente ebbe a pienamente rappresentarsi ed esaurientemente confutare.

Nè va tralasciato di considerare che - per orientamento costante - "nel processo tributario la riproposizione a supporto dell'appello delle ragioni inizialmente poste a fondamento dell'impugnazione del provvedimento impositivo (per il contribuente) ovvero della dedotta legittimità dell'accertamento (per l'Amministrazione finanziaria), in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, le ragioni di censura siano ricavabili, seppur per implicito, in termini inequivoci" (Cass. n. 32954/18, ed altre).

p. 4.1 Con il secondo motivo di ricorso incidentale E. C. R. srl lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, D.L. n. 3 del 2005, art. 3, comma 4 e D.L. n. 151 del 1991, art. 11, comma 1. Per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato la legittimità

della cartella, nonostante che quest'ultima non fosse stata preceduta da un ruolo e da un atto impositivo ad essa direttamente notificato, oltre che alla debitrice principale società scissa.

Con il quarto ed il quinto motivo di ricorso incidentale la società lamenta rispettivamente ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 3 - omessa pronuncia e violazione di legge in ordine alla dedotta nullità della cartella di pagamento, perchè carente di motivazione in ordine ai presupposti sia della pretesa erariale sia della sua asserita responsabilità solidale.

p. 4.2 Questi tre motivi di ricorso - tutti incentrati sulla legittimità della cartella notificata alla società beneficiaria della scissione senza la previa emissione nei suoi confronti di un più motivato atto impositivo - sono infondati.

Si è stabilito, in proposito, che (Cass.n. 23342/16, cit.): "i procedimenti riguardanti gli obblighi tributari concernenti periodi d'imposta anteriori alla scissione di società sono svolti nei confronti della società scissa, se si sia trattato di scissione parziale, e di quella designata, se la scissione sia stata totale, ma possono essere adottati i provvedimenti cautelari e compiute tutte le attività di riscossione anche nei confronti delle beneficiarie solidalmente responsabili, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 173, comma 13, "ratione temporis" vigente, senza oneri di avvisi o altri adempimenti per l'Amministrazione, salva la possibilità per quelle beneficiarie di partecipare ai relativi procedimenti e prendere visione degli atti. Pertanto, notificato l'avviso di accertamento nei confronti della società scissa o designata, anche in epoca successiva all'efficacia della scissione, non vi è necessità di rinnovare la notifica, nè di integrare il contenuto della cartella di pagamento nei confronti delle società beneficiarie suddette".

Si tratta di orientamento fondato su quanto stabilito dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 173, comma 13, secondo cui i controlli ed i procedimenti accertativi sono svolti nei confronti della società scissa o, in caso di scissione totale, di quella designata; fermo restando che le altre società coobbligate "hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'amministrazione".

A sua volta, la disposizione legislativa - volta a garantire un ruolo partecipativo in capo alle società solidalmente responsabili per i debiti della società scissa - risulta conforme alla natura stessa dell'operazione straordinaria in questione, nella quale la società beneficiaria - indipendentemente dalla sua distinta soggettività e personalità giuridica - ha modo di acquisire, attraverso i propri organi, piena contezza della situazione debitoria della società scissa, del resto normalmente descritta nel porogetto di scissione. E non vi è dubbio che in tale sfera di conoscenza rientrino anche le pendenze tributarie già contestate alla società scissa con motivati avvisi di accertamento (riferisce il giudice di merito che, nel caso di specie, la società scissa era già stata raggiunta da ben tre procedimenti accertativi dedotti in altrettanti contenziosi giudiziari).

Da ciò consegue come - per effetto sia del suddetto ruolo partecipativo ed informativo, sia della ordinaria conoscenza della situazione debitoria acquisita o acquisibile dalla società beneficiaria - quest'ultima possa essere richiesta del pagamento dall'amministrazione finanziaria mediante la notificazione di una cartella facente riferimento essenziale alla pretesa, e pur in assenza di

previa emissione di ruolo, ovvero notificazione diretta di atto impositivo riproduttivo di quello già emesso nei confronti della società scissa.

Va del resto rilevato come tale conclusione non pregiudichi il diritto di difesa della società beneficiaria coobbligata, ben potendo quest'ultima dedurre in sede di opposizione alla cartella ogni argomentazione idonea ad eventualmente inficiare il fondo della pretesa impositiva originariamente mossa nei confronti della società scissa (in tal senso è costante l'orientamento di legittimità, sebbene con riguardo all'analoga fattispecie della responsabilità solidale illimitata del socio per l'obbligazione tributaria della società personale: Cass. nn. 27189/14; 20704/14; 11228/07).

p. 5.1 Con il terzo motivo di ricorso incidentale si lamenta violazione dell'art. 2506 quater c.c. nonchè - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - "omesso esame" circa un fatto decisivo per il giudizio. Per avere la Commissione Tributaria Regionale escluso l'esistenza del beneficium excussionis sancito dall'articolo in questione e, comunque, ritenuto erroneamente provata l'inutile escussione della società debitrice principale.

p. 5.2 Il motivo è infondato.

Per quanto riguarda la doglianza ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 va intanto considerato come non possa dirsi che la Commissione Tributaria Regionale sia incorsa in 'omesso esamè del fatto decisivo qui rappresentato, dal momento che essa - al contrario - ha considerato il problema della inadempienza, ovvero incapienza, della società scissa (tanto è vero che la sua valutazione sul punto viene poi contestualmente censurata dalla società anche ai sensi del n. 3) dell'art. 360 c.p.c.), giungendo per questa via alla conclusione secondo cui la società scissa era stata "ben più che escussa", stante la sua pregressa sottoposizione a tre distinti avvisi di accertamento ed alle successive tre condanne nei relativi procedimenti tributari di opposizione (situazione, questa, certamente integrativa quantomeno dell'osservanza di un beneficium ordinis nella richiesta di pagamento).

Ciò che appare dirimente, ad ogni modo, è che la società beneficiaria della scissione non risulta assistita, nel rapporto impositivo, da alcun beneficio di preventiva escussione della società scissa; dal momento che quest'ultimo non è previsto dalla disciplina tributaria (della cui prevalenza per vincolo di specialità si è già detto) la quale non definisce come sussidiaria la responsabilità solidale della società beneficiaria.

p. 6. Ne segue, in definitiva, l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto di quello incidentale.

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale va cassata di conseguenza, con pronuncia nel merito - non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto - di rigetto del ricorso introduttivo della società contribuente.

Le spese processuali dei gradi di merito vengono compensate in ragione del consolidarsi soltanto nel corso dei medesimi del su riportato indirizzo di legittimità; le spese del giudizio di cassazione vengono invece poste a carico della società secondo soccombenza.

P.Q.M.

La Corte - accoglie il ricorso principale;

- rigetta il ricorso incidentale;

- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo della società contribuente;

- condanna quest'ultima alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.500,00, oltre rimborso forfettario ed accessori di legge; compensa le spese dei gradi di merito;

- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;

- dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso incidentale.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 22 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 21 giugno 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza