Sentenza del 05/02/2021 n. 2767 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Scissione societaria - Crediti tributari.

Massima:

L'Erario beneficia di un trattamento di favore rispetto agli altri creditori in ragione del carattere speciale delle obbligazioni tributarie. In una fattispecie di scissione societaria parziale, per i debiti fiscali della scissa relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione rispondono, ai sensi dell'art. 173, comma 13, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, solidalmente e illimitatamente, tutte le società partecipanti la scissione, come del resto conferma, dal lato della interpretazione sistematica, l'art. 15, comma 2, del decreto legislativo n. 472/1997, che con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza di violazioni fiscali commesse dalla scissa, prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie. E ciò differentemente rispetto alla disciplina della responsabilità delle partecipanti alla scissione relativa alle obbligazioni civili per la quale l'articolo 2506 bis e l'articolo 25606 quater del codice civile prevedono determinati limiti. Non è possibile una piena equiparazione tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e quello delle obbligazioni tributarie, tenuto conto del fatto che un'operazione straordinaria di scissione può incidere sensibilmente sulla posizione dei creditori. La disciplina delle obbligazioni tributarie è dunque speciale, dovendo essere riservato un differente trattamento a favore dell'Erario rispetto agli altri creditori in modo da consentire un'agevole riscossione dei tributi in forza del principio costituzionale del pareggio di bilancio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

(------) s.r.l. impugno' l'avviso di accertamento, relativo a IRES, IRAP e IVA dell'anno 2007, con il quale l'Agenzia delle entrate - rilevato che la societa' "Istituto di Vigilanza privata (------) s.r.l." aveva omesso di presentare le dichiarazioni di quell'anno, aveva provveduto a rideterminarne induttivamente il reddito e, considerato che la stessa si era prima scissa, conferendo la principale attivita' alla societa' di nuova costituzione (------) s.r.l. e, poi, cancellata dal Registro delle imprese - l'aveva ritenuta responsabile del debito tributario della scissa, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis.

Il ricorso venne rigettato dall'adita Commissione tributaria provinciale ma la decisione, appellata dalla Societa', e' stata riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Campania (d'ora in poi, per brevita', C.T.R.) la quale ha annullato l'avviso di accertamento.

In particolare, il Giudice di appello riteneva che non sussistesse il dedotto intento elusivo, in quanto non era stato allegato alcun vantaggio fiscale derivante dall'operazione, e che la lettera e la ratio dell'articolo 173 del TUIR non consentissero di ritenere sussistente una solidarieta' passiva tra scissa e beneficiaria della scissione, dal che' conseguiva l'ininvocabilita' della norma in tema di sanzioni di cui al Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15, comma 2.

Rilevato, quindi, che la stessa contribuente aveva riconosciuto di essere responsabile, in via solidale, nei limiti del patrimonio netto a essa assegnato ex articolo 2506 quater c.p.c., comma 3 la C.T.R. annullava l'atto impugnato statuendo che la beneficiaria era responsabile in solido con la societa' scissa entro il valore di Euro 490.000.

Avverso la sentenza ricorre, su quattro motivi, l'Agenzia delle entrate.

(------) s.r.l. non ha svolto attivita' difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo la ricorrente eccepisce, ai sensi dell'articolo 2909 c.c., il giudicato esterno costituito dalla sentenza della C.T.R. della Campania n. 126/08/12, divenuta definitiva a seguito dell'ordinanza di questa Corte n. 13058 del 24 giugno 2015 (di rigetto del ricorso per cassazione proposto dalla Societa').

Con tale pronuncia, la C.T.R. aveva dichiarato che l'operazione di scissione (posta a base anche dell'avviso di accertamento oggi impugnato) e la connessa separazione di responsabilita' tra societa' scissa e societa' beneficiaria non era opponibile e non produceva effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, avendo finalita' elusive, essendo stata realizzata senza effettive ragioni economiche e per il solo fatto di impedire (o, quanto meno, di ostacolare) l'azione di riscossione del fisco.

1.1. L'eccezione e' fondata. La natura elusiva dell'operazione di scissione e la sua conseguente inopponibilita' all'Amministrazione finanziaria costituiscono presupposto logico comune anche all'avviso di accertamento oggi impugnato. In tal caso, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte (v., tra le altre, Cass.n. 25762 del 05/12/2014): "l'efficacia espansiva del giudicato esterno non incontra ostacolo - non solo per l'obbligazione, ma anche per l'illecito tributario - nell'autonomia dei periodi di imposta allorche', assumendo un elemento della fattispecie un carattere tendenzialmente permanente, sussista quel presupposto della "invarianza nel tempo", che ne costituisce il momento condizionante".

2 L'accoglimento dell'eccezione di giudicato, assorbe il secondo motivo di ricorso con il quale si e' dedotta la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 37 bis e del terzo, avanzato in subordine, con il quale si e' dedotta la violazione e

falsa applicazione dell'articolo 112 c.p.c. e del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 42.

3.Con il quarto motivo, la ricorrente deduce la violazione di legge perpetrata dalla C.T.R. la quale avrebbe ignorato che la disciplina tributaria ha carattere speciale e non puo' essere ricondotta alla comune disciplina civilistica riguardante i debiti societari.

3.1 La censura e' fondata. Al riguardo, come gia' osservato da questa Corte in controversie analoghe tra le stesse parti relative a diverse annualita', (cfr. Cass. n.ri 13058, 13059 e 1306072015) va rilevato che la responsabilita' per l'debiti fiscali relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione di scissione parziale, e' stata disciplinata dal Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 173, comma 13, mediante aggiunta di un elemento specializzante rispetto alla omologa responsabilita' riguardante le obbligazioni civili. E cio' nel senso che, fermi restando gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla designata, la disposizione in esponente stabilisce che per i debiti fiscali rispondono non solo solidalmente ma altresi' illimitatamente tutte le societa' partecipanti all'operazione. Salvo, sempre, il diritto di esercitare il regresso nei confronti degli altri coobbligati. Lettura questa palesemente confermata dal Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 15, comma 2, che, dal lato interpretativo sistematico, coerentemente prevede che le societa' 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 responsabilita' solidale, sta appunto il carattere eccezionale della disciplina fiscale della solidarieta' discendente dalle operazioni di scissione parziale. Il principio di diritto "In una fattispecie di operazione di scissione parziale, per i debiti fiscali della scissa relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione, rispondono, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 173, comma 13, solidalmente e illimitatamente tutte le societa' partecipanti la scissione, come del resto conferma dal lato della interpretazione sistematica il Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, articolo 15, comma 2, che con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza di violazioni fiscali commesse dalla scissa prevede la solidarieta' illimitata di tutte le beneficiarie. E questo differentemente dalla disciplina della responsabilita' delle partecipanti la scissione relativa alle obbligazioni civili, per la quale invece l'articolo 2506 bis c.c., comma 2 e articolo 2506 quater c.c., comma 3, prevedono precisi limiti" risulta, anche di recente, condiviso e seguito da questa Corte (cfr. Cass., n. 31591 del 06/12/2018; id n. 16710 del 21/06/2019) e ha trovato ulteriore conforto nella sentenza n. 90 del 26 aprile 2018 della Corte costituzionale.

Il Giudice delle leggi, infatti, nel dichiarare non fondate le questioni di legittimita' costituzionale del TUIR, articolo 173, comma 13, e del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 15, comma 2, ha ribadito che non e' possibile "una piena equiparazione tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e quello delle obbligazioni tributarie", tanto piu' che un'operazione straordinaria come la scissione "puo' incidere sensibilmente sulla posizione dei creditori della societa' e, nella fattispecie, dell'amministrazione finanziaria" e che, pertanto, e' legittimato un differente trattamento riservato all'Erario rispetto ad altri creditori, anche sulla base della necessita' di consentire un'agevole riscossione dei tributi nel rispetto del principio costituzionale del pareggio di bilancio. Di conseguenza, secondo la sentenza n. 90/2018, la possibilita' per l'Agenzia delle Entrate di rivalersi illimitatamente su tutte le societa' beneficiarie e sulla scissa,

indipendentemente dalle quote di patrimonio assegnato con l'operazione straordinaria, e' da considerare legittimato "dalla specialita' dei crediti tributari" e "risponde a un criterio di adeguatezza e proporzionalita'".

4 In conclusione, in accoglimento del primo e del quarto motivo di ricorso, assorbiti il secondo e il terzo, la sentenza impugnata va cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto la controversia puo' essere decisa nel merito con il rigetto del ricorso introduttivo proposto dalla contribuente.

5 Il recente consolidarsi dell'orientamento giurisprudenziale induce a compensare tra le parti le spese processuali dei gradi di merito mentre quelle del giudizio di legittimita', liquidate come in dispositivo, vanno poste a carico dell'intimata, soccombente.

P.Q.M.

Accoglie il primo e il quarto motivo di ricorso, assorbiti il secondo e il terzo;

cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla contribuente;

compensa tra le parti le spese dei gradi di merito e condanna l'intimata alla refusione in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del giudizio di legittimita' liquidate in complessivi Euro 38.000,0 oltre spese prenotate a debito.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza