Sentenza del 11/11/2022 n. 33437 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Edil CM Real Estate Srl , beneficiaria di una scissione parziale con assegnazione di una quota del patrimonio netto pari ad Euro 836.803,00 della (---) Srl , ha impugnato una cartella di pagamento per ires, irpeg, irap e iva, scaturente dall'iscrizione a ruolo della somma di Euro 6.143.915,97 a seguito di tre avvisi di accertamento, relativi agli anni (---), la cui legittimità era stata acclarata da sentenze della CTP di Napoli emesse nei confronti della società scissa.

La CTP ha accolto parzialmente il ricorso, annullando la cartella per la parte eccedente la somma di Euro 836.803,00.

La CTR ha respinto sia l'appello principale proposto da Equitalia Sud Spa sia l'appello incidentale proposto da Edil CM Real Estate Srl .

Il Giudice d'appello ha riconosciuto la legittimità della notificazione della cartella alla coobbligata, benchè altro fosse il debitore iscritto a ruolo (ossia la società scissa), e ciò in base al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1. Ha inoltre rilevato che il debito in questione non risultava dal progetto di scissione, sicchè, in applicazione dell'art. 2506 quater c.c., comma 2, la società beneficiaria è solidalmente responsabile del debito non soddisfatto della scissa, non fruisce di un beneficium excussionis ma risponde soltanto nei limiti del patrimonio netto assegnato, e non già dell'importo del debito che lo ecceda.

Avverso questa pronuncia ha proposto ricorso per cassazione Equitalia Sud Spa affidato a tre motivi.

Resiste con controricorso la società che ha anche proposto ricorso incidentale fondato su cinque motivi, corredato da memoria. E' rimasta intimata l'Agenzia delle Entrate.

A seguito di istanza di rinvio presentata dalla società, che ha allegato e documentato che il Giudice delegato del Fallimento della scissa (---) Srl aveva escluso dallo stato passivo crediti erariali sino all'importo di Euro 7.803.984,27 per duplicazione della pretesa e che la società beneficiaria aveva presentato in autotutela istanza volta alla rideterminazione della pretesa, questa Corte con ordinanza 12.10.2021 ha rinviato la causa a nuovo ruolo.

La società ha depositato sentenze di questa Corte tra le stesse parti.

Motivi della decisione

1. L'istanza di rinvio della società, che in sostanza chiede di attendere una eventuale rideterminazione del quantum della pretesa erariale in sede concorsuale, deve essere disattesa perchè, il fatto sopravvenuto e posto a fondamento dell'istanza di rinvio predetta, consistente nel provvedimento del giudice delegato del fallimento di (---) Srl (società scissa) che ha rigettato la domanda di ammissione allo stato passivo presentata dalla Agenzia delle Entrate per duplicazione della pretesa, non ha alcuna influenza sul presente giudizio il cui thema decidendum è pregiudiziale rispetto all'aspetto del quantum della pretesa erariale.

In ogni caso il provvedimento reso nell'ambito del fallimento della società scissa, da un lato non riguarda la società beneficiaria, qui controricorrente e ricorrente incidentale, dall'altro ha, per sua natura, effetti di natura prettamente endoconcorsuale (cioè limitati alla regolamentazione del concorso dei creditori).

Anche le sentenze di questa Corte indicate dalla societa (nn. 41315/21, 41316/21, 40684/21) risultano ininfluenti nel presente giudizio.

2. Passando al ricorso principale, con il primo motivo Equitalia deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2 in relazione al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173, commi 12 e 13, non valendo in ambito tributario le limitazioni di responsabilità previste sul piano civilistico, perchè ciascuna società è obbligata in solido al pagamento delle somme dovute all'Erario e riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale la scissione parziale produce effetto.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto questa disposizione, indicando le "somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione parziale produce effetto" riguarda l'intera pretesa, comprensiva di imposta principale, sanzioni, interessi e ulteriori accessori, oltre il limite del patrimonio netto conferito.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto nessun dubbio sussiste sul vincolo di solidarietà tra società beneficiaria e scissa in relazione, quantomeno, alle sanzioni.

3. Quanto al ricorso incidentale, con il primo motivo la EDIL C.M. REAL ESTATE Srl lamenta la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto la CTR non aveva rilevato l'inammissibilità dell'appello principale di Equitalia Sud per mancata indicazione dei motivi specifici di impugnazione.

Con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 del D.L. n. 203 del 2005, art. 3, comma 4 del D.L. n. 151 del 1991, art. 11, comma 1 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè era stata ritenuta non necessaria una iscrizione a ruolo nei confronti della società beneficiaria.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2506 quater c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il

giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, essendo stata esclusa la ricorrenza di un beneficium excussionis a favore della società beneficiata.

Con il quarto motivo deduce violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, perchè la CTR non aveva statuito sull'eccezione di nullità della cartella per inosservanza dell'obbligo di motivazione.

Con il quinto motivo deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 990, art. 3 e della L. n. 212 del 2000, art. 7 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, perchè il difetto di motivazione inficiava di nullità la cartella.

4. Sono pregiudiziali i motivi di ricorso incidentale.

4.1. Il primo motivo è infondato.

Secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'art. 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione (Cass. n. 20379 del 2017, n. 707 del 2019, n. 15519 del 2020).

Dall'esame dell'appello, trascritto nel ricorso incidentale, emerge la specificità delle ragioni di gravame di Equitalia, fondate sulla violazione della normativa in materia con dovizia di argomentazioni.

4.2. Infondato è anche il secondo motivo a base del ricorso incidentale, in quanto, come si desume dal tenore del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 ("il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza") in caso di obbligazioni solidali, è esclusa la necessità della formazione di atti di accertamento prodromici nei confronti dell'coobbligato, atteso che il suo diritto di difesa è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando insieme all'atto notificato anche quelli presupposti (Cass. n. 27189 del 2014, n. 27765 del 2014, n. 10267 del 2008, n. 11228 del 2007).

Questo principio generale ha trovato applicazione anche in caso di scissione affermandosi che "non vi è necessità di rinnovare la notifica, nè di integrare il contenuto della cartella di pagamento nei confronti delle società beneficiarie suddette" (Cass. n. 23342 del 2016).

4.3. Il terzo motivo è infondato, con riguardo al paradigma di cui all'art. 360 c.p.c., n. 3 in quanto, escludendo che l'art. 2506-quater c.c. stabilisce un beneficium excussionis a favore della società beneficiaria, la CTR ha deciso conformemente alla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "è ragionevole escludere che la norma riconosca un beneficio di previa escussione, perchè, nei casi in cui è previsto, tale beneficio è sempre riferito al patrimonio (art. 563, 1944, 2268, 2304 c.c.) o al debitore da sottoporre a esecuzione forzata (art. 2393 bis e art. 2868 c.c.). Mentre la norma in esame presuppone solo che i crediti da far valere siano rimasti insoddisfatti. Prevede

dunque solo un "beneficium ordinis", che, secondo la giurisprudenza di questa corte, presuppone esclusivamente la costituzione in mora del debitore (Cass., sez. III, 4 giugno 2009, n. 12896 m. 608385)" (Cass. n. 4455 del 2016).

Pertanto, non sono richiesti atti esecutivi nel confronti della società scissa, essendo sufficiente una mera costituzione in mora della predetta, che la CTR ha esattamente individuato negli avvisi di accertamento notificati alla società scissa, aventi anche la finalità di richiedere al contribuente il tributo dovuto.

Con riguardo all'art. 360 c.p.c., n. 5, il motivo è inammissibile non ricorrendo alcun "fatto storico" il cui esame sia stato omesso (v. Cass. sez. un. 8053 del 2014).

4.4. Infondato è anche il quarto motivo alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte in materia di rigetto implicito, perchè il vizio di omessa pronuncia ricorre ove manchi qualsivoglia statuizione che dia luogo alla inesistenza di una decisione su un punto della controversia e alla mancanza di un provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto (Cass. n. 7472 del 2017; Cass. n. 2085 del 1995) e non quando l'omissione riguardi circostanze, argomentazioni o difese che, se incompatibili con la statuizione adottata - come nel caso di specie -, si devono ritenere implicitamente rigettate (tra le varie, v. Cass. n. 459 del 2021; Cass. n. 24953 del 2020; Cass. n. 1539 del 2018; Cass. n. 25761 del 2014; Cass. n. 25714 del 2014; Cass. n. 5444 del 2006; Cass. n. 14486 del 2004), anche in mancanza di una esplicita argomentazione (Cass. n. 29191/2017).

4.5. La questione della nullità della cartella per vizio di motivazione, riproposta con il quinto motivo come violazione o falsa applicazione di legge, è comunque infondata. Il difetto di motivazione, invero, deve essere verificato alla luce del pregiudizio che la carenza motivazionale è in grado di arrecare al diritto di difesa del contribuente, con riguardo alla conoscenza dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto della pretesa tributaria; pertanto il contribuente ha l'onere di dedurre il concreto pregiudizio all'esercizio della difesa derivante dalle omissioni nella cartella (Cass. n. 7234 del 2022). Nel caso di specie, la società che ha comunque esercitato pienamente il diritto di difesa, lamenta l'omessa indicazione degli atti presupposti e delle norme in base alle quali era stata ritenuta coobbligata solidale, ma non indica il concreto pregiudizio subito in conseguenza di questa carenza motivazionale.

5. Passando all'esame del ricorso principale, deve preliminarmente rigettarsi l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla contribuente per difetto di specificità e per modificazione dei termini della controversia con la dedotta violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2 proposta per la prima volta in sede di legittimità.

I motivi, invero, sono sufficientemente specifici, non spostano i termini fattuali della controversia ma riguardano l'interpretazione di norme pertinenti alla questione giuridica di fondo, dibattuta sin dal primo grado, relativa ai limiti di responsabilità della società beneficiata, in caso di scissione parziale, per le somme dovute all'Erario dalla società scissa.

Tanto premesso, i primi due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente attenendo alla medesima questione sotto diversi angoli visuali, sono fondati, il terzo resta assorbito.

5.1. Secondo l'orientamento di questa Corte, a cui deve darsi continuità, quando sia realizzata un'operazione di scissione parziale, la responsabilità per i debiti fiscali riguardanti gli anni di imposta ad essa antecedenti, prevista dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173, comma 13, e confermata, quanto alle somme dovute per violazioni tributarie, dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, diverge da quella riguardante le obbligazioni civili, soggetta invece ai limiti di cui agli artt. 2506-bis c.c., comma 2, e art. 2506-quater c.c., comma 3, 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 (Cass. n. 15477 del 2022 non massimata; Cass. n. 4833 del 2022 non massimata; Cass. n. 3233 del 2021; n. 35591 del 2018; n. 13059 del 2015).

La diversità di trattamento fra obbligazioni civilistiche e obbligazioni tributarie in caso di scissione è da ricondursi alla specialità dei crediti tributari, e all'esigenza di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri Europei del debito pubblico, per cui tale specialità giustifica, in caso di scissione societaria, una disciplina differenziata, secondo un canone di adeguatezza e proporzionalità, affinchè l'Amministrazione finanziaria non. subisca pregiudizio dall'operazione di scissione (Corte Cost. n. 90 del 2018).

Considerazioni analoghe valgono in tema di IVA: a dispetto della previsione di cui alla L. n. 537 del 1993, art. 16, comma 12 che si occupa solo della "scissione totale", non deve distinguersi tra società beneficiarie a seconda che la scissione sia totale o parziale, ottenendosi, altrimenti, il risultato di riconoscere una tutela meno ampia al fisco proprio per un tributo armonizzato, com'è l'IVA, che drena risorse dell'Unione, mentre la disciplina tributaria, "in luogo di mantenere integre le garanzie del fisco, creditore della scissa, le accresce rispetto a quelle dei creditori della scissa apprestate dal codice civile e le accresce sia in relazione alle imposte dirette, sia all'iva, sia alla disciplina sanzionatoria" (Cass. n. 15477 del 2022 e altra giurisprudenza ivi citata).

5.2. Il terzo motivo resta assorbito.

6. Pertanto, accolto il primo e secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo e rigettato il ricorso incidentale, deve cassarsi la sentenza con riferimento ai motivi accolti rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (già CTR) della Campania in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

accoglie il primo e secondo motivo del ricorso principale, assorbito il terzo e rigettato il ricorso incidentale, cassa la sentenza con riferimento ai motivi accolti rinviando alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione che deciderà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità;

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di Cassazione Sezione Tributaria, il 7 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 novembre 2022

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza