Sentenza del 15/02/2022 n. 4833 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Emerge dalla sentenza impugnata che la ricorrente è società beneficiaria, mediante assegnazione di una quota del patrimonio netto pari a Euro 10.000,00, di una scissione parziale, in esito alla quale è stata costituita, della s.r.l. P. Hotel.

La società ha quindi, appunto nella qualità di beneficiaria, ricevuto quattro cartelle di pagamento, delle quali una (la n. (XXXXX)) scaturente dal controllo secondo procedure automatizzate D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, della dichiarazione presentata dalla s.r.l. P. Hotel per l'anno 2002, e le altre tre derivanti dall'iscrizione a ruolo delle somme di Euro 100.124,67, 1.520.144,67, ed Euro 1.297.214,39, oggetto di avvisi di accertamento relativi agli anni 1998 e 2003, la legittimità dei quali era stata acclarata da sentenze della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che concernevano la società scissa, divenute definitive.

La beneficiaria ha impugnato le quattro cartelle, ottenendo dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma l'annullamento soltanto della prima, per tardività rispetto alla liquidazione della dichiarazione. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha rigettato gli appelli, che la società e l'Agenzia delle Entrate avevano proposto per i profili di rispettiva soccombenza. A sostegno della decisione il giudice d'appello per un verso ha fatto leva sulla responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria rispetto a tutti i debiti tributari maturati nei confronti di quella scissa, compresi quelli per IVA e IRAP, e, per altro verso, ha ribadito la tardività della notificazione della cartella scaturita dal controllo secondo procedure automatizzate.

Contro questa sentenza propone ricorso per ottenerne la cassazione la s.r.l. IRA, che affida a tre motivi, cui rispondono l'Agenzia delle Entrate con controricorso ed Equitalia Sud con controricorso e ricorso incidentale, articolato in due motivi, e illustrato con memoria, che la contribuente contrasta con controricorso.

Anche la Procura Generale, in persona del sostituto Procuratore Generale L. G., ha illustrato con memoria le proprie conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Va preliminarmente riconosciuta la carenza della titolarità passiva del rapporto sostanziale dedotto in giudizio eccepita da s.p.a. Equitalia Sud s.p.a., in riferimento ai profili ancora

d'interesse in giudizio.

La titolarità della posizione soggettiva, attiva o passiva, vantata in giudizio è difatti un elemento costitutivo della domanda e spetta all'attore allegarla e provarla, salvo che il convenuto non la riconosca o svolga difese incompatibili con la sua negazione; e la carenza di titolarità del rapporto, finanche se non oggetto di contestazione dall'altra parte, è rilevabile d'ufficio se risultante dagli atti di causa, e in Cassazione nei limiti del giudizio di legittimità e del giudicato (Cass., sez. un., 16 febbraio 2016, n. 2951; 1 settembre 2021, n. 23721). Il giudicato, poi, dev'essere esplicito: non si può ritenere, invero, che un giudicato interno si sia formato in via implicita, semplicemente perchè la legittimazione abbia costituito la premessa logica per la decisione, in quanto, affinchè una questione possa ritenersi decisa dal giudice di merito, occorre che essa sia stata discussa e decisa espressamente (Cass., sez. un., 20 marzo 2019, n. 7925). Laddove nel caso in esame nessun giudicato espresso si è formato, come emerge dalla sentenza impugnata, e dalla ricostruzione dell'iter processuale contenuta negli atti di causa.

1.1. - Non si ravvisa, quindi, ostacolo ad accogliere l'eccezione proposta dall'agente della riscossione, in quanto, per un verso, non è stato devoluto in lite alcun aspetto riguardante i vizi propri delle cartelle (posto che i vizi concernenti la notificazione di esse non rientrano in questo novero: tra varie, si veda Cass. 24 aprile 2018, n. 10019; e neanche vi rientra quello concernente la motivazione delle cartelle, il quale, peraltro, non emerge che sia stato riproposto in appello: Cass. 29 aprile 2020, n. 8329).

Qualora, dunque, come nel caso in esame, la controversia abbia ad oggetto solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria, l'agente per la riscossione evocato in giudizio o che vi abbia preso parte, pur essendo titolare del diritto all'impugnazione, è privo di legittimazione sostanziale in relazione al rapporto dedotto in giudizio (tra le ultime, Cass. 14 luglio 2021, nn. 20037 e 20038).

2. - Il ricorso incidentale proposto da Equitalia Sud s.p.a. risulta allora assorbito, poichè assume rilievo dirimente, in relazione alla posizione dell'agente per la riscossione, l'esclusione della sua titolarità, dal lato passivo, del rapporto dedotto in lite.

3. - Vanno poi esaminati congiuntamente, perchè strettamente connessi, i primi due motivi del ricorso principale, coi quali si lamenta:

- la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 173, comma 13, nonchè del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, in relazione all'art. 2506-bis c.c., comma 3, e all'art. 2506-quater c.c., comma 3, nonchè agli artt. 3 e 53 Cost., perchè questo compendio normativo non sancirebbe la responsabilità illimitata della beneficiaria di una scissione parziale, che risulterebbe altresì contraria a un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma - primo motivo;

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 173 tuir, comma 13, sotto il profilo dell'illegittima estensione delle relative previsioni all'IVA e all'IRAP - secondo motivo.

4. - La questione concerne le relazioni tra società scissa e società beneficiaria e il conseguente inquadramento della responsabilità della seconda e della portata di esso.

4.1. - Come le sezioni unite di questa Corte hanno chiarito in riferimento al socio illimitatamente responsabile di società di persone e al cessionario o conferitario d'azienda o di un ramo di essa (Cass., sez. un., 16 dicembre 2020, n. 28709), anche la responsabilità della società beneficiaria della scissione parziale non è un'obbligazione da fatto proprio, ma è propria, e scaturisce direttamente dalla legge, pur non avendo la beneficiaria realizzato il fatto indice di capacità contributiva.

In caso di scissione parziale, quindi, l'esistenza dell'obbligo della società scissa è costitutiva dell'obbligo della beneficiaria; e quest'obbligo, sebbene diverso per causa, concerne il medesimo oggetto, ossia il debito d'imposta.

Si spiega, allora, perchè l'ente creditore notifica soltanto alla società scissa l'avviso di accertamento, senza necessità di simultaneus processus con la beneficiaria: il soggetto passivo del tributo è appunto la scissa ed è rispetto ad essa che va accertato che il tributo è dovuto, ai fini della formazione del titolo esecutivo, ossia del ruolo (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 49, comma 1).

4.2. - E' quindi sufficiente notificare alla beneficiaria la cartella di pagamento o anche soltanto l'intimazione di pagamento, atti giuridicamente dipendenti dal ruolo già formatosi nei confronti del soggetto passivo d'imposta (sulla giuridica dipendenza della cartella dal ruolo, si veda Cass., sez. un., 2 ottobre 2015, n. 19704). L'ente creditore agisce quindi, per mezzo dell'agente della riscossione, azionando un titolo, ossia il ruolo, che si è formato nei confronti del proprio debitore d'imposta, ossia dell'obbligato in via principale. Ma è pur sempre quel titolo che diviene riferibile alla coobbligata, anche se in base a presupposti distinti.

Ed è proprio da quel titolo, che concerne il tributo, che dipende la cartella notificata al coobbligato: il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, stabilisce difatti che "il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza", entro i termini ivi previsti: la cartella vale come notificazione di quel ruolo, e determina, al pari del precetto, la pretesa esecutiva (Cass., sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822, punto 3.2).

4.3. - In definitiva, va confermato il principio, di recente ribadito da questa Corte (vedi Cass. 21 ottobre 2019, n. 16710; conf., 29 maggio 2020, n. 10238; 10 febbraio 2021, n. 3233), secondo cui, 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.

Questa disciplina non pregiudica, pertanto, il diritto di difesa della società beneficiaria, la quale può dedurre, in sede di opposizione alla cartella, ogni argomentazione per contestare la pretesa impositiva.

V'è d'altronde riscontro del principio nel diritto positivo, considerato che il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173, comma 13, dispone che i controlli e 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".

La disposizione, volta a garantire un ruolo partecipativo in capo alle società solidalmente responsabili per i debiti della società scissa, è 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 progetto di scissione, e delle pendenze tributarie, già contestate alla società scissa con motivati avvisi di accertamento.

5. - La normativa civilistica, in relazione ai debiti della società scissa antecedenti alla scissione, pone un limite alla responsabilità patrimoniale delle società coinvolte, posto che l'art. 2506-quater c.c., comma 3, 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".

Il limite, che si ritrova nella previsione dell'art. 2506-bis c.c., comma 3, nel caso in cui la destinazione degli "elementi del passivo" alle società medesime non sia desumibile dal progetto di scissione, definisce la misura del credito azionabile nei confronti della società non assegnataria; e ciò perchè questa disciplina tende a mantenere integre le garanzie dei creditori sociali, non ad accrescerle (Cass. 7 marzo 2016, n. 4455).

5.1. - Questa disciplina non trova rispondenza nell'ordinamento tributario, il quale stabilisce - al contrario - che degli obblighi della società scissa, riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di efficacia della scissione, risponde non soltanto la società scissa, ma anche quella 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 (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 173, commi 12 e 13).

Il medesimo principio è 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".

L'art. 173, nonostante l'ambiguità del tenore letterale, si applica, contrariamente a quanto affermato in ricorso, non soltanto in caso di scissione totale, ma anche in ipotesi di scissione parziale: sarebbe difatti priva di giustificazione una differenziazione, quanto ai crediti tributari, tra società beneficiarie secondo che la scissione sia totale o parziale, posto che nè il D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, nè, più in generale, la disciplina codicistica (art. 2506-bis c.c., comma 3, e art. 2596-quater c.c., comma 3) operano tale distinzione (Corte Cost. 26 aprile 2018, n. 90).

In ambito tributario, dunque, 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 - e "illimitatamente" - tutte le società partecipi dell'operazione (in termini, anche Cass. 24 giugno 2015, n. 13059; 20 gennaio 2016, n. 23342; 4 dicembre 2018, n. 31306).

La disciplina tributaria, allora, 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 lo fa con disposizioni che, per quanto contenute una nel t.u.i.r. (art. 173) e l'altra in un testo normativo precipuamente dedicato alla normativa sanzionatoria (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15), hanno chiara portata generale, come questa Corte ha già riconosciuto (vedi, sul punto, Cass. 3 novembre 2016, n. 22225, nonchè, in relazione all'irap, 14 ottobre 2016, n. 20875), e come emerge dal tenore della sentenza della Corte Costituzionale che ha valutato la disciplina (Corte Cost. n. 90/18, cit.), esaminata di seguito.

6. - La disciplina è altresì conforme al diritto unionale.

La sesta Dir. 17 dicembre 1982, n. 82/891/Cee, art. 12, del consiglio, basata sul trattato, art. 54, par. 3, lett. g), e relativa alle scissioni delle spa, come modif. dalla Dir. 13 novembre 2007, n. 2007/63/Ce del parlamento Europeo e del consiglio, applicabile ratione temporis (poichè la Dir. (UE) 14 giugno 2017, n. 2017/1132, del parlamento Europeo e del consiglio, relativa a taluni aspetti del diritto societario, che ha abrogato la sesta direttiva, è entrata in vigore il 20 luglio 2017: vedi Corte Giust. 30 gennaio 2020, causa C394/18, s.r.l. I.G.I., punto 38, relativa a una scissione di s.r.l. italiana), stabilisce che "1. Le legislazioni degli Stati membri devono prevedere un adeguato sistema di tutela degli interessi dei creditori delle società partecipanti alla scissione per i crediti che siano anteriori alla pubblicazione del progetto di scissione e che non siano ancora scaduti al momento della pubblicazione"; riconosce la possibilità che "3. Nella misura in cui non sia stato soddisfatto un creditore della società alla quale è stato trasferito l'obbligo, conformemente al progetto di scissione, le società beneficiarie sono solidalmente responsabili di questo obbligo. Gli Stati membri possono limitare questa responsabilità all'attivo netto attribuito ad ogni società diversa da quella cui l'obbligo è stato trasferito..."; ma ammette anche che "6. Gli Stati membri possono prevedere che le società beneficiarie siano vincolate solidalmente per gli obblighi della società scissa. In tal caso essi possono non applicare i paragrafi precedenti", prevedendo che "7. Se uno Stato membro combina il sistema di tutela dei creditori di cui ai paragrafi da 1 a 5 con la responsabilità solidale delle società beneficiarie di cui al paragrafo 6, esso può limitare questa responsabilità all'attivo netto attribuito a ciascuna di queste società".

Con riferimento all'ordinamento tributario, allora, le scelte del legislatore sono coerenti con la normativa unionale.

D'altronde, ha specificato la Corte di giustizia (con la sentenza in causa C-394/18, cit., punto 74), l'armonizzazione minima, operata dalla sesta direttiva, della tutela degli interessi dei creditori delle società partecipanti alla scissione non osta a che, nel contesto di una scissione mediante costituzione di una nuova società, la priorità sia accordata alla tutela degli interessi dei creditori della società scissa.

6.1. - La maggior tutela accordata dall'ordinamento, tra i creditori della scissa, al "creditore-fisco", rispetto a tutti gli altri, ha poi superato il vaglio di legittimità costituzionale: con sentenza n. 90/18, si anticipava, la Corte costituzionale, nel dichiarare l'infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 173 t.u.i.r., comma 13, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, sotto il profilo della mancata limitazione della responsabilità solidale da tali norme derivante, ha ritenuto che non sia 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, in considerazione della specialità dei crediti tributari e della correlata esigenza di evitare che l'operazione di scissione risulti pregiudizievole all'amministrazione, ad essa estranea.

Ha quindi escluso la violazione del principio di eguaglianza e di ragionevolezza (art. 3 Cost., comma 1), che si accompagna all'inesistenza di un vulnus della capacità contributiva (art. 53 Cost., comma 1), che non va parametrata al patrimonio netto delle società beneficiarie, sorte unilateralmente a seguito della scissione, alla quale l'amministrazione finanziaria è estranea e che è invece nella disponibilità del debitore, ossia della società stessa.

L'inquadramento dei rapporti tra scissa e beneficiaria e, in particolare, la circostanza che il soggetto passivo del rapporto tributario sia soltanto la scissa, e non già la beneficiaria, la responsabilità della quale è ad altro titolo, che risiede proprio nella scissione, svuota di rilevanza le critiche che sono state mosse alla soluzione della Corte costituzionale, con particolare riguardo all'obiezione di sostanziale svuotamento del principio di capacità contributiva della beneficiaria.

7. - I due motivi in questione vanno quindi rigettati.

Il che determina l'assorbimento del terzo motivo, col quale la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 173 t.u.i.r., comma 13, nonchè del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, in relazione al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, della L. n. 212 del 2000, art. 7, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, e dell'art. 2697 c.c., comma 2, là dove il giudice d'appello ha affermato l'obbligo di redigere una perizia di stima in ipotesi di scissione semplificata, con la conseguente traslazione, che si assume illegittima, sulla beneficiaria dell'onere probatorio relativo alla difformità tra il valore contabile e quello reale degli asset patrimoniali trasferiti.

Il ricorso va quindi respinto.

Le spese vanno, tuttavia, compensate, in quanto la giurisprudenza, costituzionale e di legittimità, si è formata e consolidata successivamente al deposito del ricorso.

Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, dichiara la carenza di legittimazione sostanziale di Equitalia Sud s.p.a., assorbito il ricorso incidentale da questa proposto, e compensa tutte le voci di spesa. Dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato, se dovuto, in relazione al rigetto del ricorso principale.

Così deciso in Roma, il 13 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 15 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza