



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE**

composta dai signori magistrati:

Enrico Manzon

presidente

Giovanni La Rocca

consigliere

Angelina-Maria Perrino

consigliere relatore

Tania Hmeljak

consigliere

Francesco Federici

consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 20311 del ruolo generale dell'anno 2016, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-ricorrente-

contro

(omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del controricorso, dall'avv. (omissis), presso lo studio del quale in (omissis)

elettivamente si domicilia, domiciliata in Roma, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione;

-controricorrente-

e nei confronti di

(omissis)

, in persona

d'un procuratore speciale del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura

Oggetto: Procedimento di riscossione di tributi- Scissione parziale- Società beneficiaria- Limite del patrimonio netto- Inapplicabilità

R.G.N. 20311/2016

CC. - 7/04/2022

Rom 15686

1244
2022

speciale in calce al ricorso incidentale adesivo, dall'avv. (omissis)
(omissis), col quale elettivamente si domicilia in (omissis)
(omissis), presso s.r.l. (omissis)

-ricorrente incidentale adesivo-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania, depositata in data 24 febbraio 2016, n. 1729/29/16;

udita la relazione sulla causa svolta nell'adunanza camerale del 7 aprile 2022 dal consigliere Angelina-Maria Perrino.

Fatti di causa

Emerge dalla sentenza impugnata che la s.r.l. (omissis)
(omissis) è società beneficiaria, mediante assegnazione di una quota del patrimonio netto, di una scissione parziale della s.r.l.
(omissis) stipulata nel (omissis).

La società ha quindi, appunto nella qualità di beneficiaria, ricevuto quattro cartelle di pagamento concernenti rispettivamente ires, iva irap per l'anno d'imposta 2006 e diritti camerali per gli anni d'imposta 2007 e 2008, scaturenti da accertamento compiuto nei confronti della società scissa, e le ha impuginate sia perché le iscrizioni a ruolo non erano avvenute a nome della (omissis) sia perché non sarebbe configurabile alcuna responsabilità della beneficiaria per gli obblighi tributari della scissa in caso di scissione parziale. La Commissione tributaria provinciale di Napoli ha respinto il ricorso, mentre quella regionale della Campania, dopo aver preso atto della cessazione della materia del contendere in relazione all'irap e all'ires, ha accolto l'appello, reputando che, quanto all'iva, sussista una disciplina particolare della solidarietà ancorata a presupposti, ossia al trasferimento di azienda, non ricorrenti nel caso in esame.

Contro questa sentenza propone ricorso per ottenerne la cassazione l'Agenzia delle entrate, che affida a tre motivi e illustra

con memoria, cui la società risponde con controricorso e l'agente per la riscossione con ricorso incidentale adesivo.

Motivi della decisione

1.- Va preliminarmente qualificato l'atto denominato come controricorso di (omissis) . come ricorso incidentale adesivo, poiché con esso non si contesta il ricorso principale, ma vi si aderisce (tra le ultime, cfr. Cass. 19 novembre 2021, n. 35557).

2.- Va poi respinta l'eccezione, perverso formulata in maniera perplessa («*voglia codesta Corte Suprema, in via preliminare, valutare la posizione dell'Agenzia delle entrate in termini di legittimazione attiva*»: pag. 4 del controricorso) di carenza di legittimazione attiva della ricorrente, che si sarebbe costituita in primo grado, a seguito di chiamata in causa dell'agente per la riscossione, senza autorizzazione del giudice e per di più tardivamente.

2.1.- Di nessuna autorizzazione da parte del giudice aveva difatti bisogno l'agente per la riscossione per chiamare in causa l'ente impositore, in quanto la chiamata in causa prevista e disciplinata dall'art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112 è preordinata a renderlo edotto della pendenza della lite e dei motivi di ricorso, così da consentirgli, ove lo ritenga opportuno, di intervenire volontariamente nel giudizio in corso, per spiegare le proprie difese in relazione ai vizi dell'atto al medesimo imputabili; sicché essa è qualificabile come *litis denuntiatio* (Cass., 21 giugno 2019, n. 16685; 11 febbraio 2020, n. 3238; 18 febbraio 2020, n. 3955; 17 novembre 2020, n. 26092; 19 marzo 2021, n. 7937; 4 maggio 2021, n. 11607; 12 maggio 2021, n. 12512; da ultimo, 16 febbraio 2022, n. 5062). Né la tardività della costituzione rileva ai fini della legittimazione processuale all'impugnazione.

3.- Infondato è il *primo motivo del ricorso principale*, col quale l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa

applicazione dell'art. 132 c.p.c. perché il giudice d'appello, pur dando atto della cessazione della materia del contendere in relazione all'irap e all'ires, ha integralmente accolto l'appello della società.

3.1.- Il contrasto tra motivazione e dispositivo che determina la nullità della sentenza ricorre solo se e in quanto esso incida sulla idoneità del provvedimento, nel suo complesso, a rendere conoscibile il contenuto della statuizione giudiziale, ricorrendo nelle altre ipotesi un mero errore materiale (Cass. 17 ottobre 2018, n. 26074; 17 settembre 2020, n. 19325). E che nel caso in esame si tratti di un errore materiale del dispositivo è reso evidente proprio dal fatto che il giudice d'appello esordisce, in motivazione, dando atto della cessazione della materia del contendere concernente l'ires e l'irap e si concentra soltanto sulla pretesa per iva.

Il motivo va quindi respinto.

4.- Col *terzo motivo del ricorso principale*, che va esaminato preliminarmente, perché di rilevanza prodromica rispetto al secondo, l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 173 del d.P.R. n. 917/86 e 16 della l. n. 537/93, là dove il giudice d'appello ha affermato che, ai fini iva, la responsabilità solidale delle beneficiarie sussiste nel solo caso di scissione totale senza trasferimento d'azienda..

4.1.- Il motivo è fondato, perché è erronea la statuizione che esclude la responsabilità della beneficiaria anche per i debiti iva maturati antecedentemente alla scissione parziale.

Come anche da ultimo ribadito da questa Corte (con sentenza 15 febbraio 2022, n. 4833), la disciplina posta dalla normativa civilistica e, in particolare, il limite che si ritrova nella previsione del comma 3 dell'art. 2506-*bis* c.c., secondo cui, in caso di scissione parziale, la responsabilità solidale della società scissa e delle beneficiarie «...è *limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria*», ribadito dal

comma 3 dell'art. 2506-*quater* c.c., non trova riscontro nell'ordinamento tributario.

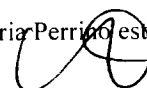
Al riguardo, in base alla combinazione dei commi 12 e 13 dell'art. 173 del d.P.R. n. 917/86, come interpretati dalla Corte costituzionale (con sentenza 21 marzo 2018, n. 90), degli obblighi della società scissa, riferibili a periodi di imposta anteriori alla data di efficacia della scissione, risponde non soltanto la società scissa, ma anche quella beneficiaria; questa 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; secondo, poi, l'art. 15, comma 2 del d.lgs. n. 472/97, «*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*».

5.- I commi 12 e 13 dell'art. 173 hanno indubbiamente una formulazione ambigua, poiché il comma 12 stabilisce che gli obblighi tributari della scissa antecedenti alla scissione «*...sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione*», e il comma 13 aggiunge che «*I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata...Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido...*». Ciononostante, ha evidenziato la Corte costituzionale con la sentenza n. 90/18, la responsabilità solidale prevista dall'art. 173 si applica 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 né l'art. 15 del d.lgs. n. 472/97, né, più in generale, la disciplina codicistica (stabilita dai richiamati artt. 2506-*bis*, comma 3, comma, e 2596-*quater*, comma 3, c.c.) operano tale distinzione (in termini, tra le più recenti, Cass. 10 febbraio 2021, n. 3233).

5.1.- Considerazioni analoghe non possono che valere anche quanto all'interpretazione del comma 12 dell'art. 16 della l. n. 537/93, a norma del quale «*In caso di scissione totale non comportante trasferimento di aziende o complessi aziendali, gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalla società scissa, compresi quelli relativi alla presentazione della dichiarazione annuale della società scissa e al versamento dell'imposta che ne risulta, devono essere adempiuti, con responsabilità solidale delle altre società beneficiarie, o possono essere esercitati dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione; in mancanza si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione*»: il tenore e la disciplina della norma sono difatti simili a quelli dei commi 12 e 13 dell'art. 173 del d.P.R. n. 917/86; laddove manca qualsiasi cenno relativo all'ipotesi della scissione parziale, se non per il caso particolare, regolato dal comma 11, in cui in esecuzione della scissione siano trasferiti aziende o uno o più complessi aziendali.

A maggior ragione vale dunque in questo caso la considerazione della Corte costituzionale secondo cui sarebbe priva di giustificazione la distinzione tra società beneficiarie secondo che la scissione sia totale o parziale: si otterrebbe, 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.



6.- 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 le accresce sia in relazione alle imposte dirette, sia all'iva, sia alla disciplina sanzionatoria, come questa Corte ha già riconosciuto (vedi, sul punto, Cass. 3 novembre 2016, n. 22225, nonché, in relazione all'irap, Cass. 14 ottobre 2016, n. 20875 e, quanto all'iva, Cass. 30 settembre 2020, n. 20826 e 2 ottobre 2020, n. 21016), e come emerge dal tenore della richiamata sentenza della Corte costituzionale che ha valutato la disciplina e ha fissato principi di carattere generale.

6.1.- 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 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).

7.- Questa Corte ha altresì evidenziato (con la citata sentenza n. 4833/22) che la disciplina in questione è conforme al diritto unionale: l'art. 12 della sesta direttiva 17 dicembre 1982, n. 82/891/Cee del consiglio, come successivamente modificata, applicabile *ratione temporis* (poiché la direttiva (UE) del 14 giugno 2017 n. 2017/1132 del parlamento europeo e del consiglio, che l'ha abrogata, è entrata in vigore il 20 luglio 2017: vedi Corte giust. 30 gennaio 2020, causa C-394/18, *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».

7.1.- E la richiamata giurisprudenza unionale (Corte giust., causa C-394/18, cit., punto 74) ha sottolineato che l'armonizzazione minima, operata dalla sesta direttiva 17 dicembre 1982, n. 82/891/Cee del consiglio, 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.

8.- 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 la citata sentenza n. 90/18, si anticipava, la Corte costituzionale, nel dichiarare l'infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13, del t.u.i.r., e dell'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, 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, comma 1, Cost.), che si accompagna all'inesistenza di un *vulnus* della capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.), 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.

8.1.- D'altronde, la responsabilità concernente il debito d'imposta 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 (per considerazioni analoghe, in riferimento al socio illimitatamente responsabile di società di persone e al cessionario o conferitario d'azienda o di un ramo di essa, cfr. Cass., sez. un., 16 dicembre 2020, n. 28709).

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, priva 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.

9.- La censura proposta va quindi accolta.

Risulta assorbito il *secondo motivo del ricorso principale*, col quale si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., perché il giudice d'appello non avrebbe considerato le

deduzioni difensive concernenti il reale carattere della scissione parziale operata.

9.1.- Ne segue la cassazione della sentenza, con rinvio, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione, che riesaminerà la fattispecie alla luce del seguente principio di diritto:

“Quando sia realizzata un'operazione di scissione parziale, la responsabilità per i debiti fiscali riguardanti gli anni di imposta ad essa antecedenti delineata dall'art. 173, comma 13, del d.P.R. n. 917/86, dall'art. 16, comma 12, della l. n. 537/93 e dall'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472/97, diverge, anche quanto all'iva, 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 essa, in conformità alla normativa unionale, e 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”.

Per questi motivi

La Corte rigetta il primo motivo del ricorso principale, accoglie il terzo, assorbito il secondo, accoglie nei limiti corrispondenti il ricorso incidentale adesivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Campania in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 7 aprile 2022.

Il presidente

Angelina-Maria Perrino estensore

RG n. 20311/16

