



24207 16

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 22045/2012

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 22670/2012

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Cron. 24207

- Dott. RAFFAELE BOTTA - Presidente - Rep.
- Dott. ORONZO DE MASI - Consigliere - Ud. 03/11/2016
- Dott. MARINA MELONI - Consigliere - PU
- Dott. RAFFAELE SABATO - Rel. Consigliere -
- Dott. LUCA SOLAINI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 22045-2012 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

contro

2016

3978

(omissis) SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis) (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), rappresentato e difeso dall'avvocato (omissis) con studio in

(omissis) (avviso postale ex art. 135) giusta delega a margine;

- controricorrente -

sul ricorso 22670-2012 proposto da:

(omissis) SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (omissis), presso lo studio dell'avvocato (omissis), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis) giusta delega in calce;

- ricorrente -

contro

(omissis) SRL, AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI MONTEVARCHI;

- intimati -

avverso la sentenza n. 50/2012 della COMM.TRIB.REG. di FIRENZE, depositata il 23/02/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 03/11/2016 dal Consigliere Dott. RAFFAELE SABATO;

udito per il n. r.g. 22045/12 ricorrente l'Avvocato (omissis) che si riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato (omissis) che ha chiesto il rigetto e deposita una cartolina A/R;

udito per il n. r.g. 22670/12 ricorrente l'Avvocato

(omissis) per delega dell'Avvocato (omissis) che ha chiesto l'accoglimento e deposita in udienza attestazione P.T. per mancato rilascio duplicato cartolina di notifica;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per l'accoglimento dei ricorsi.



22045 e 22670-2012

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'agenzia delle entrate ha notificato alla (omissis) s.r.l. avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2003, 2004 e 2005.

Avverso gli avvisi di accertamento ha proposto ricorsi la (omissis) s.r.l. innanzi alla commissione tributaria provinciale di Arezzo, che li ha rigettati con sentenze divenute definitive.

In data 25 novembre 2010 la concessionaria per la riscossione (omissis) s.p.a., oggi (omissis) s.p.a., ha notificato cartelle di pagamento - una delle quali in rilievo nella presente sede - alla (omissis) s.r.l., qualificandola - come indicato nella cartella - "responsabile in solido del contribuente, (omissis) s.r.l.", che pure è menzionata come destinataria della cartella, per "acc. modello Unico", con indicazione del ruolo ordinario, della data di esecutività, del responsabile del procedimento, dei tributi e relativi anni di riferimento, delle sanzioni, degli interessi e relativi importi e della circostanza che "gli importi ... sono dovuti a titolo definitivo a seguito di decisione della commissione tributaria provinciale"; nel dettaglio degli addebiti, in particolare, è specificato anche con sigla numerica e anno l'avviso di accertamento presupposto, emesso e notificato a carico della (omissis) s.r.l.



Avverso la cartella ha proposto ricorso la (omissis) s.r.l. nei confronti dell' (omissis) s.p.a., che - chiesta la chiamata in causa dell' Agenzia delle entrate - ha resistito alla doglianza.

La sentenza di rigetto del ricorso della commissione tributaria provinciale di Arezzo, appellata dalla parte contribuente, è stata riformata dalla commissione tributaria regionale della Toscana in Firenze, che ha dichiarato la illegittimità della cartella in quanto, pur essendo legittime "motivazioni molto sintetiche ... al limite costituite dal mero richiamo dell'atto presupposto ove ... già noto al contribuente", nel caso di specie in cui la (omissis) s.r.l. era derivata da scissione parziale dalla (omissis) s.r.l. si rende "essenziale la diretta conoscenza da parte della figlia dell'avviso di accertamento rivolto alla società-madre", interpretando la commissione regionale l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986 come solo escludente l'"obbligo di coinvolgere la figlia nella procedura relativa alla madre" senza "incide[re] sull'obbligo dell'amministrazione di portare a conoscenza della figlia quell'avviso di accertamento ... che costituisce la fonte della sua obbligazione solidale", considerando che nel caso specifico la cartella era "l'unico atto con cui l'amministrazione estrinseca il potere impositivo" e quindi impugnabile anche per vizi diversi da quelli suoi propri, stante la diversità delle persone giuridiche.



Avverso questa decisione l'Agencia delle entrate e l' (omissis) s.p.a. propongono separati ricorsi per cassazione, affidato il primo a due motivi e il secondo a quattro motivi, rispetto al primo dei quali la società contribuente resiste con controricorso.

I procedimenti, in quanto avviati da ricorsi avverso la medesima sentenza, vengono riuniti in data odierna.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo del proprio ricorso, da qualificarsi principale, l'Agencia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986, dell'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 nel testo vigente "ratione temporis" e degli artt. 3 e 7 della l. n. 212 del 2000.
2. - Con il secondo motivo, la stessa ricorrente, in via subordinata, deduce motivazione insufficiente e contraddittoria in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 cod. proc. civ.
3. - Con il primo motivo del proprio ricorso, da qualificarsi incidentale, la concessionaria per la riscossione denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 nel testo vigente "ratione temporis" e dei relativi d.m. di attuazione.
4. - Con il secondo motivo, la concessionaria, sempre in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., deduce poi violazione e falsa



applicazione, sotto altro profilo, del cennato art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 e dell'art. 21 octies della l. n. 241 del 1990.

5. - Con il terzo motivo, ancora in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., l' (omissis) s.p.a. denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986.

6. - Infine, con il quarto motivo, la società concessionaria deduce motivazione insufficiente e contraddittoria in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 cod. proc. civ.

7. - Possono essere esaminati congiuntamente, in quanto coinvolgenti la trattazione di comuni questioni di diritto, il primo motivo del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate e i primi tre motivi del ricorso proposto da (omissis) s.p.a.

8. - Essi sono fondati e il loro accoglimento determina l'assorbimento del secondo motivo proposto dall'Agenzia e del quarto motivo formulato dalla concessionaria per la riscossione, in quanto imperniati questi ultimi su vizi della motivazione della sentenza impugnata destinati, ove sussistenti, a divenire comunque non rilevanti, dovendosi tener conto in sede di rinvio dei principi giuridici ad affermarsi.

9. - Con i motivi di censura per violazione di legge innanzi riepilogati le ricorrenti hanno lamentato che - avendo la commissione tributaria regionale in sostanza ipotizzato che, in caso di scissione societaria,



stante la diversità delle persone giuridiche coinvolte, non sia sufficiente che la cartella di pagamento riporti i soli elementi richiesti dall'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, pacificamente sussistenti nel caso in esame come innanzi menzionato, ma sia necessario che la cartella "port[i] a conoscenza della figlia quell'avviso di accertamento ... che costituisce la fonte della sua obbligazione solidale" - ciò risulti in contrasto, oltre che con la previsione dei requisiti della cartella indicati da detta norma del d.p.r. n. 602 del 1973 e relativi d.m. attuativi, con l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986 che, in quanto norma speciale rispetto alla residua disciplina in tema di motivazione degli atti amministrativi e in particolare impositivi di tributi (cui pure è cenno nei motivi formulati), espressamente esclude, in caso di scissione societaria, "oneri di avvisi o di altri adempimenti", in aderenza ad una configurazione della scissione da parte del legislatore quale operazione che esime l'amministrazione da ^{che} incombenzi non sarebbero stati necessari in assenza della scissione stessa.

10. - Rileva il collegio che, rispetto al caso di specie in cui l'atto di scissione ha avuto effetto nel giugno 2005, l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986 'ratione temporis' vigente, ai commi 12 e 13, dispone:

"Gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto 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.

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, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa. 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 per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le 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."

Questa Corte (sez. 5 n. 9594 del 2016, nn. 13059 e 13061 del 2015), nel far applicazione della predetta disciplina di legge, ha già affermato, con valutazione condivisa dal collegio, che in tema di scissione (anche parziale, e non solo totale, a differenza di quanto deduce la contribuente in controricorso), per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione rispondono solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione, come conferma l'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, che, con riguardo alle somme da pagarsi in



conseguenza delle violazioni fiscali commesse dalla società scissa, prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie, differentemente dalla disciplina della responsabilità relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506 bis, comma 2 e 2506 quater, comma 3, cod. civ., prevedono precisi limiti.

In tale quadro, come affermato nel citato precedente del 2016, in relazione agli avvisi di accertamento notificati alla società scissa prima della scissione, non è necessario reiterare la notifica degli stessi alla società beneficiaria ai fini dell'avanzamento del procedimento di accertamento e di riscossione.

11. - Trattasi ora, in tale quadro, di chiarire se, una volta intervenuta notifica di avviso di accertamento a carico della società scissa, ai fini della notifica di successiva cartella di pagamento a carico della beneficiaria dopo l'efficacia della scissione sussistano - come ipotizza la commissione regionale - requisiti motivazionali della cartella ulteriori rispetto a quelli - dettati dal cit. art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 - che sarebbero previsti ove l'operazione societaria non avesse avuto luogo.

Va affermato, al riguardo, che l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986 - disposizione inserita nella disciplina delle imposte dei redditi in quanto tale settore del diritto delle imposizioni è il più interessato ai fini delle operazioni di scissione, ma nei commi indicati da qualificarsi norma di



diritto tributario generale, anche alla luce del tenore testuale degli stessi - esclude il sussistere di tali requisiti motivazionali ulteriori.

Invero, fermo il cennato principio già affermato in giurisprudenza secondo cui, in base a detto art. 173, co. 13, non è necessario reiterare la notifica dell'avviso di accertamento alla società beneficiaria della scissione ai fini dell'avanzamento del procedimento di riscossione, deve precisarsi che secondo lo stesso art. 173, co. 13, per le debenze tributarie anteriori alla scissione parziale, "gli accertamenti e ogni altro procedimento ... sono svolti nei confronti della società scissa" (salva, nella scissione totale, la prosecuzione presso la designata in sede di operazione societaria o, in mancanza, individuata secondo un criterio obiettivo legale), mentre le società beneficiarie, obbligate in ogni tipologia di scissione solidalmente 'ipso iure' e assoggettate anche ai provvedimenti cautelari consequenziali, hanno meramente "facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti", ciò che - responsabilizzando gli organi della società beneficiaria che dalla scissa traggono la loro ragion d'essere - implica che nessuno specifico ulteriore onere di comunicazione sussiste a carico dell'ente impositore (o, per esso, del concessionario per la riscossione), una volta che i passaggi procedurali previsti siano stati attuati nei confronti della scissa. In altri termini, la creazione di uno o più nuovi soggetti giuridici all'esito della scissione resta indifferente ai fini tributari, salvo che - ferma

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'f'.



restando la responsabilità della scissa o della società beneficiaria designata - per la responsabilità, altrimenti insussistente, delle partecipanti quali condebitrici solidali a prescindere dai limiti di cui all'art. 2506-quater e per la prosecuzione nei confronti di queste dell'accertamento e della riscossione, anche previ atti cautelari. La 'ratio' di tale disciplina va individuata, da un lato, nella circostanza per cui - secondo l'"id quod plerumque accidit" - gli organi delle società beneficiarie sono ben informati della precedente vita societaria e, dall'altro, nella irrazionalità di una diversa disciplina che imponesse all'amministrazione finanziaria, in dipendenza di una trasformazione societaria che l'amministrazione stessa non potrebbe in alcun modo impedire o posporre, procedimenti di accertamento o riscossione dei tributi inutilmente aggravati e assoggettati a notevoli incertezze quanto alla regolarità, ove gli stessi dovessero essere rinnovati o integrati, potendo operazioni straordinarie di tal fatta essere realizzate in qualunque stadio dei procedimenti tributari, anche a fini di ostacolo dell'attività impositiva.

12. - In tale quadro, ben si colloca l'espressione del testo di legge secondo cui i procedimenti di accertamento (e riscossione) sono svolti nei confronti della scissa, salva la facoltà di informarsi e partecipare degli organi della beneficiaria, "senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione". Tale espressione, con riferimento al caso di specie, va interpretata nel senso che - ben



avendo potuto ex art. 173 co. 13 cit. gli organi della società beneficiaria prendere cognizione (nonché intervenire anche coltivando impugnative in sede giudiziale) dell'avviso di accertamento notificato alla scissa, e da questa fatto oggetto di ricorso - nessun altro adempimento, anche di integrazione motivazionale, può ricadere a carico dell'amministrazione (e quindi del concessionario per la riscossione) in dipendenza di una operazione societaria quale la scissione, che deve come detto restare indifferente ai fini predetti. In tal senso, la disciplina eccezionale in parola non consente di tenere in alcun conto, come invece operato dalla commissione tributaria regionale, della diversa personalità giuridica della società beneficiaria e dell'esigenza, che in tesi qui contrastata ne deriverebbe, per cui gli organi di questa dovrebbero essere informati, con la cartella, del precedente avviso di accertamento soggettivamente loro ignoto; come già in altri termini esplicito, a fronte di una oggettiva conoscibilità degli atti in base alla prosecuzione di vita societaria tra scissa e partecipanti, alla eventuale soggettiva carenza informativa la legge sopperisce, con scelta non irrazionale e conforme al principio di buon andamento dell'amministrazione, non già con un accresciuto onere informativo e motivazionale a carico dell'apparato erariale bensì attraverso una facoltà di partecipazione della società beneficiaria ai procedimenti concernenti la scissa che potrebbero coinvolgere la responsabilità solidale della beneficiaria; procedimenti

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P'.



dei quali gli organi della beneficiaria peraltro – come pure detto – sono ordinariamente edotti o possono esserlo usando la debita diligenza.

13. – Può essere opportuno precisare, rispetto alle connotazioni concrete della fattispecie in cui l'avviso di accertamento è stato notificato alla scissa dopo che la scissione aveva già avuto effetto, che quel che conta ai fini dell'operare della disposizione dell'art. 173 sopra citato, secondo cui i procedimenti tributari sono svolti nei confronti della scissa, è il riferimento temporale all'epoca antecedente della scissione non già dell'emanazione degli atti del procedimento, ma della debenza cui essi si rapportano (come si evince dalla lettura congiunta dei co. 12 e 13 sopra evidenziati: "gli obblighi tributari della società scissa referibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata ... I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa ..." – sottolineature aggiunte); onde rettamente, nel caso di specie, l'avviso di accertamento è stato notificato alla società scissa anche dopo l'operatività della scissione, salvo a notificarsi – senza ulteriori oneri motivazionali a carico dell'apparato impositivo – la cartella successiva



alla beneficiaria in quanto necessitato ai fini della riscossione in base alla solidarietà legale.

14. - L'impugnata sentenza va dunque cassata, affermandosi il seguente principio di diritto: "In riferimento alle operazioni di scissione societaria, ai sensi dell'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986, commi 12 e 13, gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, a una società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione o individuata per legge, mentre tutte le società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito. I procedimenti relativi ai suddetti obblighi tributari sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella designata, ma nei confronti delle società beneficiarie solidalmente responsabili possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge e compiute le attività di riscossione, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'amministrazione, salvo a consentire alle società coobbligate, su loro istanza, di partecipare ai suddetti procedimenti riguardanti la società scissa, eventualmente proseguiti presso la designata, e di prendere cognizione dei relativi atti. In particolare, notificato - anche in epoca successiva all'efficacia della scissione - un avviso di accertamento alla

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



società scissa o designata riferibile a periodo di imposta anteriore alla data dalla quale l'operazione ha avuto effetto, nessun onere sussiste a carico dell'amministrazione o del concessionario per la riscossione di rinnovazione della notifica dell'avviso nei confronti della società beneficiaria solidalmente obbligata, ovvero di integrazione dei requisiti di contenuto e forma della cartella di pagamento conseguenziale all'avviso rispetto a quelli previsti per la notifica della stessa cartella ove l'operazione societaria non avesse avuto luogo."

15. - Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto ai fini dell'applicazione alla fattispecie dell'enunciato principio di diritto, può la Corte pronunciare nel merito del ricorso e, per l'effetto, alla luce di quanto innanzi, rigettare l'originario ricorso della contribuente.

16. - Le spese vanno compensate, non essendosi all'epoca del sorgere del contenzioso ancora formata giurisprudenza di legittimità idonea a chiarire la disciplina applicata, in presenza anche di diversificati orientamenti nella letteratura giuridica.

P.Q.M.



La corte accoglie i ricorsi riuniti, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della parte contribuente; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione quinta civile, il 3 novembre 2016

Il consigliere est.

(R. Sabato)

Il presidente

(R. Botta)

Il Direttore Amministrativo
Dot. Stefano PALUMBO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 29 NOV 2016



Il Direttore Amministrativo
Stefano PALUMBO