

Debiti tributari e scissione societaria

Per la Cassazione civile la responsabilità è solidale ed illimitata per tutte le società coinvolte (sentenza n. 2767/2021).

Pubblicato il 18/02/2021



L'Erario beneficia di un trattamento di favore rispetto agli altri creditori in ragione del carattere speciale delle obbligazioni tributarie.

Questo è quanto chiarisce la Cassazione Civile, sezione tributaria, con la sentenza 5 febbraio 2021, n. 2767 (testo in calce).

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 [D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472](#) 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'[art. 2506 bis](#) e l'[art. 2506 quater c.c.](#) prevedono determinati limiti.

Non è difatti 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.

Il caso

La vicenda trae origine dall'impugnazione promossa da una s.r.l. contro l'avviso di accertamento relativo ad IRES, IRAP ed IVA.

La s.r.l. si era dapprima scissa, conferendo l'attività alla società di nuova costituzione, per poi cancellarsi dal registro delle imprese, ma l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto la stessa responsabile dei debiti tributari della scissa in forza di quanto disposto dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973.

La CTR riformava la sentenza di primo grado con la quale era stato rigettato il ricorso della società ed annullava conseguentemente l'avviso di accertamento.

Il Giudice d'appello riteneva infatti non solo che l'operazione condotta non avesse un intento elusivo, poiché non era stato allegato alcun vantaggio fiscale, ma anche che non potesse ritenersi sussistere una solidarietà passiva tra la società scissa e la beneficiaria, alla luce di quanto previsto dall'art. 173 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR).

L'Agenzia delle Entrate ha pertanto proposto ricorso per cassazione che è fondato essenzialmente su due motivi di impugnazione.

La ricorrente ha in primis eccepito, ai sensi dell'[art. 2909 c.c.](#) il giudicato esterno costituito in specie da un'altra pronuncia della CTR divenuta definitiva per il rigetto del ricorso in cassazione, con la quale era stato dichiarato che l'operazione di scissione e la connessa separazione di responsabilità tra la società scissa e la

beneficiaria non era opponibile e non poteva dunque produrre effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, avendo finalità elusive, in quanto la medesima era stata realizzata senza ragioni economiche effettive e con l'unico scopo di impedire od ostacolare l'azione di riscossione.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre contestato che la CTR avrebbe ignorato il carattere speciale della disciplina tributaria, non potendo quest'ultima essere ricondotta alla comune disciplina civilistica riguardante i debiti societari.

La Cassazione ha accolto i motivi di doglianza sollevati dalla ricorrente.

La decisione

I Giudici di legittimità hanno innanzitutto ritenuto fondata l'eccezione di giudicato esterno ex art. 2909 c.c., evidenziando che la natura elusiva dell'operazione di scissione e la sua inopponibilità all'Amministrazione finanziaria costituivano presupposto logico comune anche all'avviso di accertamento oggetto di impugnazione.

L'efficacia espansiva del giudicato esterno non incontra difatti ostacolo non solo per l'obbligazione, ma anche per l'illecito tributario (Cass. civ., sez. V, 5 dicembre 2014, n. 25762).

Con riferimento al secondo motivo di contestazione, la Cassazione ha ricordato che la responsabilità per i debiti fiscali relativi a periodi di imposta anteriori all'operazione di scissione parziale è stata specificatamente regolata dall'art. 173, comma 13, TUIR.

La norma prevede infatti che, fermi restando gli obblighi erariali in capo alla scissa ed alla designata, tutte le società partecipanti alla operazione rispondono solidalmente ed illimitatamente per i debiti tributari, fatto comunque salvo il diritto di esercitare il diritto di regresso nei confronti degli altri coobbligati.

Si tratta di una disposizione che trova conferma anche in quanto disposto dall'art. 15, comma 2, del [D.lgs. n. 472/1997](#) in forza del quale le società partecipanti la scissione

sono ritenute tutte solidalmente ed illimitatamente responsabili per le somme dovute per le violazioni tributarie.

La Cassazione ha dunque evidenziato che il carattere eccezionale della disciplina fiscale della solidarietà derivante dalle operazioni di scissione parziale risiede proprio nella previsione di una responsabilità illimitata e solidale contenuta nelle norme sopra richiamate.

Le disposizioni previste in materia tributaria si differenziano infatti rispetto a quanto disciplinato in merito alla responsabilità dei partecipanti all'operazione di scissione con riferimento alle obbligazioni civili in relazione alle quali vigono precisi limiti come regolate dall'art. 2506 bis, comma 2, c.c. e dall'art. 2506 quater, comma 3, c.c. (Cass. civ., sez. V, 6 dicembre 2018, n. 31591; Cass. Civ., sez. V, 21 giugno 2019, n. 16710).

Si tratta di principi che trovano conferma anche in quanto affermato dal Giudice delle leggi che ha ritenuto non fondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13, TUIR e dell'art. 15, comma 2, del D.lgs. n. 472/1997, essendo stato ribadito come non sia possibile una piena equiparazione tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e delle obbligazioni tributarie.

È stato invero evidenziato che un'operazione di scissione può incidere sensibilmente sulla posizione dei creditori della società, donde deve ritenersi legittimato un differente trattamento da riservarsi all'Erario rispetto agli altri creditori, in considerazione del fatto che va assicurata un'agevole riscossione dei tributi in ossequio al principio costituzionale del pareggio di bilancio (Corte costituzionale 21 marzo 2018, n. 90).

La Cassazione ha dunque chiarito che l'Agenzia delle Entrate è legittimata a rivalersi illimitatamente sulla società scissa e su tutte le beneficiarie, a prescindere dalle quote di patrimonio assegnato con l'operazione straordinaria, in ragione del carattere di specialità dei crediti tributari.

Il ricorso proposto dall' Agenzia delle Entrate è stato pertanto accolto e la sentenza impugnata è stata cassata.

[CASSAZIONE CIVILE, SENTENZA N. 2767/2021 » SCARICA IL TESTO PDF](#)

(da www.altalex.com)

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Sentenza 5 febbraio 2021, n. 2767

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CIRILLO Ettore - Presidente -

Dott. CRUCITTI Roberta - rel. Consigliere -

Dott. CONDELLO Pasqualina Anna Piera - Consigliere -

Dott. GUIDA Riccardo - Consigliere -

Dott. D'ORAZIO Luigi - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12 presso gli uffici dell'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa;

- ricorrente -

contro

LA VIGILANTE S.R.L.;

- intimata -

per la cassazione della sentenza n. 2293/48/15 della Commissione tributaria regionale della Campania-sezione di Napoli, depositata il 5.3.2015;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 2.12.2020 dal Consigliere Roberta Crucitti;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Basile Tommaso che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

uditi per la ricorrente l'Avv. Alessia Urbani Neri.

Svolgimento del processo

La Vigilante s.r.l. impugnò l'avviso di accertamento, relativo a IRES, IRAP e IVA

dell'anno 2007, con il quale l'Agenzia delle entrate - rilevato che la società "Istituto di Vigilanza privata La Vigilante 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 attività alla società di nuova costituzione La Vigilante s.r.l. e, poi, cancellata dal Registro delle imprese - l'aveva ritenuta responsabile del debito tributario della scissa, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

Il ricorso venne rigettato dall'adita Commissione tributaria provinciale ma la decisione, appellata dalla Società, è stata riformata, con la sentenza indicata in epigrafe, dalla Commissione tributaria regionale della Campania (d'ora in poi, per brevità, 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'art. 173 del TUIR non consentissero di ritenere sussistente una solidarietà passiva tra scissa e beneficiaria della scissione, dal chè conseguiva l'ininvocabilità della norma in tema di sanzioni di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 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 art. 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 società scissa entro il valore di Euro 490.000.

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

La Vigilante s.r.l. non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente eccepisce, ai sensi dell'art. 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 Società).

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 responsabilità tra società scissa e società beneficiaria non era opponibile e non produceva effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, avendo finalità 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 è fondata. La natura elusiva dell'operazione di scissione e la sua conseguente inopponibilità 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 allorchè, 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 è dedotta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis e del terzo, avanzato in subordine, con il quale si è dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 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 può essere ricondotta alla comune disciplina civilistica riguardante i debiti societari.

3.1 La censura è fondata. Al riguardo, come già osservato da questa Corte in controversie analoghe tra le stesse parti relative a diverse annualità, (cfr. Cass. n.ri 13058, 13059 e 1306072015) va rilevato che la responsabilità per l'debiti fiscali relativi a periodi d'imposta anteriori l'operazione di scissione parziale, è stata disciplinata dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173, comma 13, mediante aggiunta di un elemento specializzante rispetto alla omologa responsabilità riguardante le obbligazioni civili. E ciò 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 altresì illimitatamente tutte le società partecipanti all'operazione. Salvo, sempre, il diritto di esercitare il regresso nei confronti degli altri coobbligati. Lettura questa palesemente confermata dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 15, comma 2, che, dal lato interpretativo sistematico, coerentemente prevede che le società 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 responsabilità solidale, sta appunto il carattere eccezionale della disciplina fiscale della solidarietà 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 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173, comma 13, solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti la scissione, come del resto conferma dal lato della interpretazione sistematica il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 15, comma 2, che con riguardo alle somme da pagarsi in conseguenza di violazioni fiscali commesse dalla scissa prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie. E questo diversamente dalla disciplina della responsabilità delle partecipanti la scissione relativa alle obbligazioni civili, per la quale invece l'art. 2506 bis c.c., comma 2 e art. 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 legittimità costituzionale del TUIR, art. 173, comma 13, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, ha ribadito che non è possibile "una piena equiparazione tra l'inadempimento delle obbligazioni civili e quello delle obbligazioni tributarie", tanto più che un'operazione straordinaria come la scissione "può incidere sensibilmente sulla posizione dei creditori della società e, nella fattispecie, dell'amministrazione

finanziaria" e che, pertanto, è legittimato un differente trattamento riservato all'Erario rispetto ad altri creditori, anche sulla base della necessità 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 possibilità per l'Agenzia delle Entrate di rivalersi illimitatamente su tutte le società beneficiarie e sulla scissa, indipendentemente dalle quote di patrimonio assegnato con l'operazione straordinaria, è da considerare legittimato "dalla specialità dei crediti tributari" e "risponde a un criterio di adeguatezza e proporzionalità".

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 può 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 legittimità, 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 legittimità liquidate in complessivi Euro 38.000,0 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione Civile, il 2 dicembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2021