Il carattere eccezionale della disciplina della solidarietà discendente dalle operazioni di scissione non permette motivazioni in cartella che richiamano la differente responsabilità del cessionario dell'azienda

In tema di responsabilità solidale, l'art. 15 del D.Lgs. n. 472 del 1997 prevede la successione della società risultante dalla trasformazione o fusione nei debiti di quella originaria, ferma la responsabilità illimitata dei soci in relazione a debiti per sanzioni relative ad infrazioni commesse prima della trasformazione della società di persone in società di capitali secondo e con i limiti previsti dall'art. 2499 del codice civile. Mentre per la scissione prevede la responsabilità solidale delle società ed enti risultanti. In merito a quest'ultima ipotesi, la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 ***(in "Finanza & Fisco" Suppl. al n. 29/98, pag. 35)***, ha chiarito che il comma 2 del citato articolo 15 prevede che "nei casi di scissione anche parziale di società o enti, ciascuna società od ente (sia la scissa sia le beneficiarie) è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto". Inoltre, secondo recente giurisprudenza della Suprema Corte in materia (Cass. Sez. V, n. 13059 del 24/06/2015), 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 dell'art. 173, comma 13, 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, 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 questo differentemente 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". Ne consegue, che l'Amministrazione finanziaria, visto il carattere eccezionale della disciplina fiscale della solidarietà discendente dalle operazioni di scissione non può omettere nella motivazione della cartella di pagamento l'esplicitazione della ricorrenza dei presupposti, per l'applicazione del comma 2 dell'art. 15 D.Lgs. 472/97. Non è pertanto sufficiente un mero generico rinvio all'art. 14 del medesimo decreto legislativo, disciplinante la responsabilità nella diversa ipotesi della cessione d'azienda, non riferibile assolutamente alla fattispecie, trattandosi di scissione, cosa del tutto diversa e diversamente regolata. Questo il sunto della recente **sentenza n. 136 della Commissione Tributaria Provinciale di Lucca***,* che ha fatto proprio il principio di diritto più volte espresso dalla Suprema Corte di Cassazione secondo cui "La cartella, che non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento, deve essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile…". Nel caso di specie, la cartella di pagamento emessa nei confronti del coobbligato (società beneficiaria) non riportava i motivi della pretesa responsabilità in solido, ma solo la citazione dei commi 1-2 dell'art. 14, del D.Lgs. 472/97, che prevedono, peraltro, limitazioni alla responsabilità del cessionario dell'azienda, al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza. Dell'erroneo presupposto di legge contenuto nella motivazione

delle cartelle impugnate, laddove, per converso, si doveva far riferimento all'art. 15, comma 2, dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che prevede per le società partecipanti la scissione una illimitata responsabilità solidale,è discesa la costatazione da parte del giudice di merito dell'effettiva incongruità motivazionale delle cartelle impugnate.

Sui vizi delle cartelle di pagamento per scarsa chiarezza o carente motivazione, vedi: C.T.R. del Veneto, Sez. VIII, Sent. n. 56 dell'8 novembre 2006, C.T.R. della Puglia, Sez. IX, Sent. n. 77 del 4 aprile 2007, C.T.R. del Piemonte, Sez. XXXVIII, Sent. n. 38 del 24 settembre 2008 ***(in "Finanza & Fisco" n. 8/2009, pag. 781)****, C.T.R. della Puglia, Sez. VIII, Sent. n. 61 del 27 maggio 2011* ***(in "Finanza & Fisco" n. 34/2011, pag. 2980)****, C.T.R. della Lombardia, Sez. XLIV, Sent. n. 1676 del 21 aprile 2015* ***(in "Finanza & Fisco" n. 19/2015, pag. 1453)****, C.T.P. di Roma, Sez. LIX, Sent. n. 11763 del 29 maggio 2015* ***(in "Finanza & Fisco" n. 11/2015, pag. 734)***

Secondo consolidata giurisprudenza della Suprema Corte anche le cartelle devono essere motivate allo scopo di consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa posto che alla cartella di pagamento si devono applicare i principi generali indicati in ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della L. 7 agosto 1990, n. 241 e successivamente recepiti dall'art. 7 dello Statuto, ponendosi una diversa interpretazione della norma in insanabile contrasto con gli articoli 3 e 24 della Costituzione (Cfr. Cass. nn. 15638/2004 – ***in "Finanza & Fisco" n. 37/2004, pag. 3189****, 18306/2004, 2819/2005, 18415/2005 –* ***in "Finanza & Fisco" n. 40/2005, pag. 3504****, 11251/2007, 26330/2009, 22997/2010 –* ***in "Finanza & Fisco" n. 40/2010, pag. 3588****, 19802/2012 –* ***in "Finanza & Fisco" n. 5/2013, pag. 274****, 17682/2013; 18253/2013 –* ***in "Finanza & Fisco" n. 29/2013, pag. 2254****)*

La sentenza nel testo integrale

Commissione Tributaria Provinciale di Lucca – Sezione I – Sentenza (CTP) n. 136 del 26 febbraio 2016 – Presidente: Terrusi, Relatore: Tucci

OGGETTO: RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE – SANZIONI TRIBUTARIE – SOCIETÀ – Scissione societaria – Responsabilità solidale di società scissa e società beneficiaria – Responsabilità per debiti fiscali della società scissa – Cartella di pagamento – Contenuto – Motivazione – Cartella motivata con richiami normativi legittimanti la responsabilità del cessionario di azienda per i debiti del cedente – Differenza con la disciplina relativa alla responsabilità solidale di società scissa e società beneficiarie – Errato riferimento normativo – Carenza di motivazione – Conseguenze – Nullità della cartella di pagamento – Art. 7, della L 27/07/2000, n. 212 – Artt. 14 e 15 del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472

La Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, Sez. I, riunita con l'intervento dei Signori: Terrusi Francesco (Presidente), Tucci Ermindo (Relatore), Giambastiani Silvana (Giudice), ha emesso la seguente

Sentenza

– sul ricorso n. –/2014 depositato il 20/10/2014

– avverso CARTELLE DI PAGAMENTO n. – e n. – IRPEF-ADD. REG. – IRPEF-ADD. COM. – IRPEF-ALTRO 2009-2010

– avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n. – IRES-ALTRO SANZIONI – IVA-ALTRO – IVA-ALTRO 2011 SANZIONI

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI LUCCA

AGENTE DI RISCOSSIONE LUCCA EQUITALIA CENTRO S.P.A.

difeso da:

L. AVV. E., LUCCA

– sul ricorso n. –/2015 depositato il 09/01/2015

– avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n. – IRAP 2007

– avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n. – TRIB. ERARIALI 2008 IMP. SOSTITUTIVA – RITENUTE FONTE – SALDO IMP. SOST. – IRPEF-ADD. REG. – IRPEF-ADD. COM. 2008

– avverso CARTELLA DI PAGAMENTO n. – IRAP 2010

contro:

AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI LUCCA

AGENTE DI RISCOSSIONE LUCCA EQUITALIA CENTRO S.P.A.

difeso da:

L. AVV. E., LUCCA

proposti dai ricorrenti:

B.P. S.R.L., LUCCA (LU)

difeso da:

C. DOTT. S., LUCCA (LU)

M. AVV. F., LUCCA (LU)

La società B.P. S.r.l. impugna avanti questa Commissione Provinciale n. 3 cartelle di pagamento notificate in data 11.06.2014 per gli anni d’imposta 2009, 2010, 2011, per IVA, IRES, e IRPEF e n. 3 cartelle per gli anni d’imposta 2007, 2008, 2010, per IRPEF e IRAP, notificate in data 11.06.2014.

Premette la ricorrente di essere stata chiamata a rispondere delle somme portate nelle cartelle in qualità di coobbligata per debiti asseritamente ascritti nei confronti della Soc. A.P. S.r.l., a seguito di sottoscrizione dell’atto di

scissione parziale in data 19.02.2014.

La contribuente evidenzia i seguenti motivi di impugnazione.

1) Inesistenza del presupposto processuale del c.d. interesse ad agire dei resistenti.

Le cartelle di pagamento opposte sono state oggetto di rateizzazione, presentata dalla Soc. A.P. S.r.l. e accettata da Equitalia.

Di conseguenza non vi sarebbe interesse ad agire da parte dei resistenti alla notifica delle cartelle.

2) Illegittimità delle cartelle di pagamento per decadenza relativamente alla cartella di pagamento n. – e n. –, n. –.

Asserisce la ricorrente che le predette cartelle sarebbero state notificate in data 11.06.2014 e relativamente agli anni d'imposta 2007, 2008, 2009 mentre i sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/73 la notifica sarebbe dovuta avvenire entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello della presentazione, della dichiarazione. Il Termine deve considerarsi perentorio e conseguentemente per le predette cartelle vi sarebbe decadenza dell'azione accertativa.

3) Omessa Motivazione.

Assume la ricorrente che le cartelle sarebbero del tutto carenti della motivazione circa la loro emissione nei confronti della ricorrente.

4) Errato inquadramento normativo indicato nella cartella di pagamento. L'Ufficio avrebbe indicato come norma di riferimento una norma che si riferirebbe alle cessioni d'azienda.

Nel caso specifico non si tratterebbe di cessione d'azienda ma di scissione parziale.

Laddove si ritenesse applicabile la predetta normativa vi sarebbe l'obbligo della preventiva escussione del cedente e comunque nei limiti del valore del ramo d'azienda ceduto.

Conclude per la dichiarazione d'illegittimità delle cartelle con condanna alle spese con distrazione a favore dei difensori.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate eccependo preliminarmente la carenza di legittimazione passiva essendo le cartelle impugnate ascrivibili unicamente all'attività dell'esattore, in piena autonomia senza intervento della resistente.

Fa comunque presente che le cartelle sono state notificate alla ricorrente unicamente quale coobbligata, per effetto del contratto di scissione.

L'Agenzia sottolinea la carenza d'interesse della ricorrente all'impugnazione nella considerazione che il coobbligato sta regolarmente pagando la concordata rateizzazione.

La notifica di Equitalia deve pertanto essere intesa unicamente solo come garanzia del credito in caso di inadempimento del debitore principale.

Rileva la resistente che sarebbe inoltre infondata l'eccezione di decadenza non operando nel caso specifico la decadenza di cui all'art. 25 del D.P.R. 600/73 in quanto la notifica all'originario debitore sarebbe avvenuta tempestivamente.

In merito alla carenza di motivazione la ricorrente sarebbe stata messa in grado di comprendere appieno le ragioni in base alle quali le sono state notificate le cartelle individuandola come coobbligata.

Di nessun pregio sarebbe inoltre la citazione della norma di cui all'art. 14, commi 1-2 del D.Lgs. 472/97 essendo indicato come esemplificazione delle varie disposizioni normative che

estendono la responsabilità per debiti altrui.

Ugualmente il quinto motivo non sarebbe degno di accoglimento in quanto in presenza di scissione parziale non può trovare cittadinanza una limitazione di responsabilità per il soggetto di nuova costituzione.

Conclude per il rigetto, con vittoria di spese e di onorari.

Si costituisce e presenta memorie illustrative Equitalia facendo presente di svolgere il proprio compito istituzionale predisponendo le cartelle esattoriali sulla base dei ruoli.

Per quanto riguarda la carenza di motivazione fa presente che il contenuto della cartella rispecchia la normativa di cui al D.P.R. 602/73 e del D.M. 321/99.

Sarebbero state indicate chiaramente la natura e gli importi delle somme iscritte a ruolo, l'autorità competente a ricevere il ricorso, i termini relativi.

In ogni caso gli atti avrebbero raggiunto lo scopo consentendo alla ricorrente l'impugnativa nei termini di legge.

Conclude per il rigetto con condanna alle spese con distrazione delle stesse al procuratore.

Presenta memorie illustrative la ricorrente insistendo nelle proprie difese in particolare sull'intervenuta decadenza relativamente alle annualità fino al 2009.

Per quanto riguarda la carenza di motivazione fa presente che alla ricorrente non è stato palesata l'origine del debito fiscale del tutto sconosciuto alla B.P. S.r.l. in quanto nascente dalla dichiarazione Unico del soggetto iscritto a ruolo.

Insiste nell'errato inquadramento normativo avendo Equitalia richiamato l'art. 14 D.Lgs. n. 472/97 anziché l'art. 15.

Osserva

I ricorsi meritano accoglimento.

Le cartelle impugnate derivano da un debito fiscale nascente dalla dichiarazione unico di altro soggetto (A.P. S.r.l.).

Per tali ragioni le suddette cartelle rappresentano il primo atto formale ricevuto dalla ricorrente, non essendo la stessa mai stata raggiunta da precedenti accertamenti che hanno riguardato unicamente la Soc. A.P. S.r.l.

In ragione di ciò ne deriva tutto l'interesse ad agire da parte della Società B.P. S.r.l. anche in ragione dell'erroneo presupposto di legge contenuto nella motivazione della cartelle stesse.

Questa Commissione ritiene **fuorviante** l'indicazione fornita in cartella a Equitalia laddove come motivazione dell'atto viene letteralmente trascritto: "In qualità di coobbligato … anche con rif. all'art. 14 c. 1-2 D.Lgs. 472/1997".

Il riferimento normativo risulta errato in quanto la norma disciplina, da un punto di vista delle responsabilità, **la cessione d'azienda, non riferibile assolutamente alla concreta fattispecie, trattandosi di scissione parziale, cosa del tutto diversa e diversamente regolata.**

Ne consegue che legittimamente la ricorrente abbia impugnato quanto notificatole per la prima volta, in considerazione della effettiva incongruità motivazionale di atto suscettibile di esecuzione.

A tal proposito si ritiene di dover condividere quanto espresso dal Supremo Collegio con la sentenza n. 26330/2009 secondo cui: "La cartella, che non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento, deve essere motivata in modo congruo, sufficiente ed intellegibile, tale obbligo derivando dai principi di carattere generale indicati, per ogni

provvedimento amministrativo, dalla L. n. 241 del 1990, art. 3, e recepiti, per materia tributaria, dalla L. n. 212 del 2000, art. 7”.

Nel caso che ci occupa **la motivazione posta a base dell’imposizione non ha consentito alla contribuente di chiaramente comprendere la portata della richiesta, in presenza di una palese contraddittorietà, dovuta al riferimento normativo erroneo**.

Le spese seguono la soccombenza come da dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie i ricorsi, nei sensi di cui in motivazione, **condanna Equitalia alle spese di lite che liquida in euro 6000 oltre accessori**, compensa le spese nei rapporti tra il ricorrente e l’Agenzia delle Entrate.