

**Considerazioni a margine di Cassazione civile,  
Sezione tributaria, sentenza 23 gennaio 2025 n. 1672.  
Notifiche alla società incorporata per fusione: la società  
incorporata perde la legittimazione processuale**

*Fabrizio Urbani Neri\**

*SOMMARIO: 1. Premessa: delimitazione della fattispecie; i principi in tema di fusione per incorporazione - 2. La decisione della Corte di Cassazione - 3. L'estensione dei principi alle obbligazioni tributarie.*

*1. Premessa: delimitazione della fattispecie; i principi in tema di fusione per incorporazione.*

La sentenza in commento ripercorre l'evoluzione della giurisprudenza in tema di notifiche a società incorporata, per concludere che sono nulle le notifiche effettuate all'incorporata successivamente all'incorporazione, unica legittima destinataria dovendo ritenersi la incorporante.

La sentenza, pur riguardando la notifica di una cartella di pagamento (nella specie portante un credito tributario), afferma un principio ovviamente estensibile anche per le notifiche degli atti processuali.

Com'è noto, l'art. 2501 del Codice civile dispone che *“La fusione di più società può eseguirsi mediante la costituzione di una nuova società, o mediante l'incorporazione in una società di una o più altre”* (1).

La *ratio legis* dell'istituto è generalmente individuata nel favorire la concentrazione delle imprese societarie, ampliandone la concorrenzialità nel mercato, raggiungibile mediante lo sviluppo di sinergie tra imprese prima indipendenti, operanti nello stesso settore o filiera produttiva (2).

Peraltro, lo strumento della fusione può anche esser utilizzato per scopi ultronei alla logica dell'istituto, come, ad esempio, per aumentare il capitale sociale in modo da opporsi ad una scalata ostile.

La fattispecie esaminata dalla Cassazione concerne l'ipotesi di fusione

---

(\*) Avvocato dello Stato.

(1) La sentenza in commento prende le mosse interpretative dell'istituto della fusione per incorporazione come disciplinato dalla riforma del diritto societario del 2003 (d.lgs. 6/2023) (v. punto 2.2, pag. 4). La circostanza non di secondo piano, in quanto la fusione ha avuto giuridicamente vita travagliata e di qui i problemi non ancora del tutto risolti. Infatti, da un punto di vista storico, nel Codice di commercio italiano del 1865 vi erano mere disposizioni riguardanti in genere lo scioglimento delle società (artt. 166-171); solo successivamente nel Codice di commercio italiano del 1882 la fusione fu espressamente menzionata, ancorché in poche norme tra le disposizioni relative allo scioglimento ed alla liquidazione (artt. 193-196). Un'autonoma e compiuta disciplina dell'istituto è, quindi, avvenuta con il Codice civile del 1942, poi innovato, appunto, con la ricordata riforma del diritto societario del 2003.

(2) G. FERRI, *Manuale di Diritto commerciale*, VI ed., Torino, 503.

per incorporazione (o impropria), che si verifica laddove una società preesistente viene incorporata in altra società partecipante alla fusione e si distingue dalla fusione c.d. propria, data dalla partecipazione paritaria di due enti alla riunione organizzativa degli assetti societari.

La pronuncia affronta la questione della natura della fusione da incorporazione e del corollario tema della notificazione degli atti al nuovo soggetto scaturito dal mantenimento dell'ente incorporante e dall'estinzione di quello incorporato. In pratica, il tema concerne se il fenomeno in parola costituisca un "*mutamento solo formale dell'organizzazione societaria già esistente*", oppure crei una nuova società, con la conseguente "*successione a titolo universale corrispondente alla successione mortis causa*" (v. punto 2.2., pag. 5).

## 2. La decisione della Corte di Cassazione.

La sezione tributaria della Corte di Cassazione motiva ricordando i difformi orientamenti della giurisprudenza in materia.

Dapprima, con sentenza n. 18188/2016, la Suprema Corte, recependo l'orientamento sorto con la sentenza a Sezioni Unite n. 2637/2006, rilevava che permane in capo alla società incorporata la legittimità dell'impugnazione dei provvedimenti giurisdizionali di cui è parte, qualificandosi a livello sostanziale la fusione per incorporazione come generativa di un "*mutamento solo formale dell'organizzazione societaria già esistente*".

In seguito, le Sezioni Unite hanno affermato un principio opposto, per il quale, come motivato dalla sentenza in commento la "*società incorporante rappresenta un nuovo centro di imputazione e di legittimazione dei rapporti giuridici già riguardanti i soggetti incorporati*".

In altri termini, tra le opposte tesi della natura meramente evolutiva (**teoria modificativa**) e di quella sostitutivo-innovativa (**teoria estintiva**), la sentenza in commento aderisce a quest'ultima interpretazione, in quanto, seppure detto laconicamente ed in modo puramente descrittivo, "*dopo l'avvenuta fusione e la cancellazione dal registro delle imprese, la società incorporata si estingue*".

Appare evidente come tale conclusione sia conseguita mediante il richiamo implicito della giurisprudenza relativa agli effetti della cancellazione delle imprese dal pubblico registro, a mente della quale, come sinteticamente esposto in Cass. civ. n. 9464/2020, "*Questa è la portata decisoria del principio, fissato dalle Sezioni unite nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013, e non più smentito, il quale ha ricondotto la fattispecie ad un fenomeno successorio in capo ai soci, con conseguente applicazione dell'art. 110 c.p.c., atteso che il primo soggetto si estingue e proseguono il processo i suoi successori a titolo universale*".

C'è da dire che anche la dottrina (3) appare divisa sulla natura degli effetti

della fusione, valorizzandosi ora il carattere formale, evolutivo e organizzatorio della vicenda societaria (4), ora la discontinuità sostanziale della gestione imprenditoriale per effetto dell'entrata nel mercato di un nuovo soggetto (5).

Come cennato, la scelta interpretativa della Cassazione è ricaduta sulla teoria estintiva, peraltro, elaborata già prima della riforma del diritto societario del 2003 e fatta propria anche da una più recente sentenza della Cassazione a Sezioni Unite (6), secondo la quale la fusione è una successione a titolo universale *inter vivos*, assimilabile alla successione *mortis causa* e, in quanto tale, configura una successione necessaria.

In base a tale assunto, dunque, la fusione viene qualificata come fenomeno estintivo-constitutivo, caratterizzato da tre aspetti:

a) **la concentrazione**, in quanto l'operazione genera una vicenda modificativa dell'atto costitutivo per tutte le società che vi partecipano e determina un fenomeno di concentrazione giuridica ed economica nell'incorporante di tutti i rapporti giuridici, attivi e passivi, di cui era titolare la società incorporata o fusa;

b) **l'estinzione**, realizzata mediante la cancellazione delle altre società dal registro delle imprese e, dunque, estinzione delle medesime, ai sensi dell'articolo 2495 c.c.;

c) **la successione**, con conseguente subentro della società incorporante nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alle società incorporate.

### 3. L'estensione dei principi alle obbligazioni tributarie.

Del tutto condivisibilmente, la pronuncia in esame estende tali approdi, in forza degli stessi schemi argomentativi sin qui esposti, anche alla notificazione delle cartelle di pagamento.

---

(3) La fusione è inquadrata nei c.d. *negozi corporativi* in G. FERRI, *op. cit.*, 504, con effetto di unione dei beni dell'incorporata al patrimonio dell'incorporante ed estinzione della dante causa; *contra*, D. DALFINO, *Sulla inidoneità interruttiva della fusione societaria (e sull'effetto successorio che ad essa si accompagna)*, in *Riv. dir. proc.*, 1/2007, pp. 91 ss.

(4) Quindi, seguendo detta impostazione, anche per la fusione varrebbe il c.d. principio di continuità nei rapporti giuridici, sancito per la trasformazione (v. art. 2498 c.c.) con successione a titolo particolare ex art. 111 c.p.c. nei rapporti giuridici pendenti.

(5) Di qui, l'assimilazione degli effetti della fusione a quelli previsti per successione *mortis causa*, ed applicazione dell'art. 110 c.p.c. nei processi pendenti, come oramai stabilito dalla giurisprudenza nelle citate pronunce; da ultimo, Cass. civ. a Sezioni Unite, con la sentenza n. 19750/2025, in linea con i principi affermati nella "svolta" del 2013, ha chiarito, in ipotesi di cancellazione di una società, che i diritti di credito dell'ente non si estinguono, ma traslano in capo ai soci; *contra*, in dottrina, a tale ermeneutica, D. DALFINO, *L'estinzione della società a seguito di cancellazione non è sempre "a tutti gli effetti"*, Relazione presso la Corte di cassazione al *Secondo ciclo di seminari di approfondimento di temi tributari*, 11 gennaio 2017.

(6) Cass. Sezioni Unite n. 21970 del 30 luglio 2021, secondo cui "*non si prospetta una mera vicenda modificativa, ricorrendo invece una vera e propria dissoluzione o estinzione giuridica, contestuale ad un fenomeno successorio*".

Occorre premettere che, nel diritto sostanziale, la fusione societaria, relativamente ai debiti fiscali delle società incorporate e per i periodi d'imposta precedenti alla fusione, comporta che le società risultanti dall'operazione rispondono in solido e illimitatamente, indipendentemente dalle quote di patrimonio assegnate.

L'art. 172 comma 4 TUIR dispone infatti che *“Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7”*.

La responsabilità solidale per i debiti ante-fusione è ovviamente finalizzata a garantire il soddisfacimento dei crediti erariali anche quando le società d'origine non sono in grado di far fronte ai propri obblighi fiscali.

In tal senso l'art. 172 comma 10 prevede che *“Nelle operazioni di fusione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione **ai sensi dell'articolo 2504 bis, comma 2, del codice civile**; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante o comunque risultante dalla fusione”*.

In realtà il richiamo alla norma civilistica apre un problema, atteso che l'art. 2504 bis c.c. stabilisce che *“La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, **proseguendo** in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione”*.

Il principio di continuità, ex art. 2504-bis c. 1 c.c. sembra ostare, in adesione alla teoria modificativa, alla legittimazione esclusiva dell'incorporante.

Tuttavia, si interpreta la norma non per confermare la natura meramente modificativa dell'atto della fusione, bensì per sostenere la tesi opposta, ossia quella che ritiene la fusione un fenomeno successorio-traslativo. Al riguardo, infatti, la Suprema Corte precisa che l'espressione “prosegue”, utilizzata dal legislatore nella norma citata, non è sufficiente per ritenere che la fusione abbia natura non traslativa e che, quindi, *“In materia di riscossione tributaria, è legittima l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di una società incorporata riferita ai redditi realizzati fino alla data della fusione, **ferma restando la legittimazione passiva, in ordine alla notificazione della cartella, della società incorporante**, subentrata a titolo universale nei rapporti sostanziali e processuali dell'incorporata”* (Cass. civ. n. 7591/2017).

Ne consegue che la notificazione della cartella di pagamento, nonché di ogni atto tributario non potrà che svolgersi nei confronti del nuovo soggetto, sorto dall'incorporazione e coincidente, appunto, con l'incorporante.

Non per altro, nella situazione patrimonialmente simmetrica della scissione parziale, sempre la Cassazione ha coerentemente stabilito, con l'ordinanza 10 giugno 2025, n. 15503, che 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). La legittimazione passiva di entrambe le società si giustifica, sia perché la beneficiaria è a conoscenza della situazione debitoria della società scissa, sia per motivi di garanzia dei crediti erariali.

Sotto tale profilo, invero, si innesta la pronuncia della Corte Costituzionale, la quale con sentenza n. 90/2018, ha escluso qualsivoglia profilo di incostituzionalità, in quanto, quando sia realizzata un'operazione di scissione parziale, di cui la fattispecie dell'incorporazione è speculare e ne mutua la disciplina **“la responsabilità per i debiti fiscali riguardanti gli anni di imposta ad essa antecedenti, prevista dall'art. 173, comma 13, d.P.R. n. 917 del 1986, e confermata, quanto alle somme dovute per violazioni tributarie, dall'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 472 del 1997, diverge 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 detta operazione, 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, come affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 90 del 2018”**.

Tirando le fila dei ragionamenti esposti, si può concludere ritenendo che

- la fusione per incorporazione realizza un evento estintivo della società incorporata con la conseguenza che le notifiche dirette a quest'ultima vanno effettuate alla incorporante;

- l'incorporante succede in tutti rapporti attivi e passivi della società fusa estinta;

- la legittimazione per i debiti fiscali è attribuita alla incorporante, che risponde solidalmente ed illimitatamente anche dei debiti fiscali anteriori alla fusione;

- detta interpretazione è costituzionalmente legittima in base ai principi ex art. 81 Cost. di speditezza nella riscossione dei tributi e di ragionevolezza ex art. 3 Cost., considerata la previa conoscenza dell'incorporante della situazione debitoria dell'incorporata.

**Cassazione civile, Sezione tributaria, sentenza 23 gennaio 2025 n. 1672** - Pres. E. Cirillo, Rel. F. Lume - Superstar S.r.l., società incorporante la Penelope S.r.l., già rappresentata e difesa dall'avv. A. Scala, già elettivamente domiciliata presso l'avv. G. Ferrara, in persona del liquidatore p.t. c. Agenzia delle Entrate Riscossione (avv. gen. Stato).

#### FATTI DI CAUSA

1. La CTR della Toscana rigettava l'appello proposto da Superstar S.r.l. quale incorporante di Penelope S.r.l. contro la sentenza della CTP di Lucca che aveva rigettato il ricorso contro la cartella di pagamento n. -omissis-, per tributi erariali relativi al 2007, rigettando il motivo relativo alla decadenza, evidenziando che vi era prova della notifica della cartella alla società incorporata, tenendo conto del principio che, in caso di fusione per incorporazione, la società incorporata non si estingue, in quanto coinvolta in una vicenda estintiva modificativa, principio che non trovava eccezione quanto alla legittimazione passiva; e che non era accoglibile il motivo relativo al lamentato difetto di competenza dell'Agente della riscossione, non avendo la parte dimostrato il pregiudizio né che l'attività *de qua* non avesse natura vincolata.

2. Contro tale decisione propone ricorso la società contribuente sulla base di tre motivi. Agenzia delle entrate Riscossione S.p.a. resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica del 7 giugno 2024 e poi per la nuova udienza del 13 dicembre 2024, per la quale il PM, in persona del sostituto Procuratore generale dott. Aldo Ceniccola, ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo d'impugnazione, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la società ricorrente deduce nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 57 d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 60 d.P.R. n. 600 del 1973, e conseguente violazione e falsa applicazione degli artt. 25 e 26 d.P.R. n. 602 del 1973, dell'art. 1, comma 5-bis, d.l. n. 106 del 2005, conv. nella l. n. 156 del 2005, avendo omesso la CTR di valutare la validità della notifica della cartella di pagamento, effettuata ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ., ma senza il deposito della cartolina di ritorno che attestasse l'invio della comunicazione di avvenuto deposito del plico postale presso il Comune.

Con il secondo motivo, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la società deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2504-bis cod. civ. e degli artt. 25 e 26 d.P.R. n. 602 del 1973, lamentando che sia la cartella che l'intimazione di pagamento sono state notificate dopo la incorporazione della Penelope S.r.l. nella Superstar S.r.l. con conseguente inesistenza o nullità della notifica e quindi decadenza.

Col terzo motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 46 d.P.R. n. 602 del 1973, lamentando la incompetenza di Equitalia Centro S.p.a. all'emissione della cartella, avendo la società sede in Liguria, ambito di competenza territoriale di Equitalia Nord.

1.1. Occorre premettere che a seguito della cancellazione dell'originario difensore dall'albo degli avvocati, la causa è stata rinviata a nuovo ruolo con comunicazione effettuata alla parte di persona in persona del liquidatore p.t. (Cass., S.U., n. 26856/2017 ha infatti statuito che nel procedimento di cassazione è invalida la comunicazione dell'avviso di fissazione di udienza nei confronti del difensore cancellatosi dall'albo in quanto indirizzata ad un soggetto non più abilitato a riceverla perché privo di *jus postulandi*).

2. Occorre esaminare prioritariamente il secondo motivo, in relazione al quale si osserva quanto segue.

2.1. La censura è inammissibile relativamente alla notifica dell'intimazione di pagamento, circostanza che la CTR non tratta, mentre appare pacifico in fatto che la cartella, la cui notifica è invocata come impeditiva della decadenza, sia stata notificata il 31 maggio 2011, quindi dopo la fusione per incorporazione che è avvenuta il 26 marzo 2010 (come dedotto in ricorso e confermato nel controricorso).

2.2. La CTR, sebbene succintamente, ha ritenuto che la notifica alla società incorporata in caso di fusione per incorporazione fosse comunque valida, richiamando Cass. n. 18188/2016, secondo cui «ai sensi degli artt. 2501 e segg. c.c., come modificati dal d.lgs. n. 6 del 2003, la società incorporata, in quanto coinvolta in una vicenda evolutiva-modificativa, con mutamento solo formale dell'organizzazione societaria già esistente, non si estingue e, sopravvivendo in tutti i suoi rapporti, anche processuali, resta legittimata all'impugnazione dei provvedimenti giurisdizionali di cui è parte».

La ricorrente deduce che la notifica alla società incorporata in quanto soggetto giuridico estinto sia da considerare inesistente o nulla e quindi non impeditiva della decadenza e la doglianza è fondata.

La CTR ha infatti evidentemente condiviso l'orientamento di legittimità (risalente a Cass., S.U., n. 2637/2006) per il quale, a seguito della riforma del diritto societario (d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6), la fusione tra società non determina, nelle ipotesi di fusione per incorporazione, l'estinzione della società incorporata, né crea un nuovo soggetto di diritto nell'ipotesi di fusione paritaria, ma attua l'unificazione mediante l'integrazione reciproca delle società partecipanti alla fusione, risolvendosi in una vicenda meramente evolutivo-modificativa dello stesso soggetto giuridico, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo. In tale impostazione i giudici dell'appello hanno quindi ritenuto che la notifica della cartella nel 2011 alla incorporata fosse valida, laddove hanno richiamato tali principi e affermato che ciò vale anche in relazione alla legittimazione passiva.

L'orientamento condiviso dalla CTR risulta all'attualità superato dal più recente arresto nomofilattico di Cass. S.U. n. 26970/2021, per la quale la fusione per incorporazione estingue la società incorporata dalla data di cancellazione dal registro delle imprese («cessano, infatti, per la società incorporata, la sede sociale, la denominazione, gli organi amministrativi e di controllo, il capitale nominale, le azioni o quote che lo rappresentano, e così via; in una parola, la primigenia organizzazione si dissolve e nessuna situazione soggettiva residua»); la fusione realizza una successione a titolo universale corrispondente alla successione *mortis causa* e produce gli effetti, tra loro interdipendenti, dell'estinzione della società incorporata e della contestuale sostituzione a questa, nella titolarità dei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, della società incorporante, che rappresenta il nuovo centro di imputazione e di legittimazione dei rapporti giuridici già riguardanti i soggetti incorporati.

In applicazione di tale principio, anche questa Sezione ha già evidenziato che la notificazione dell'avviso di accertamento effettuata nei confronti di una società, incorporata per fusione in altra società, in data successiva alla sua cancellazione dal registro delle imprese, è nulla, poiché dopo l'avvenuta fusione e la cancellazione dal registro delle imprese, la società incorporata si estingue e non può più vantare un'autonoma legittimazione processuale attiva o passiva (Cass. n. 24579/2022), principio che può essere esteso anche alla ipotesi di notifica della cartella di pagamento.

Pertanto, già in precedenza questa Sezione aveva ritenuto che in materia di riscossione tributaria, è legittima l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di una società incorporata riferita ai redditi realizzati fino alla data della fusione, ferma restando la legittima-

zione passiva, in ordine alla notificazione della cartella, della società incorporante, subentrata a titolo universale nei rapporti sostanziali e processuali dell'incorporata (Cass. n. 20611/2022, e anche prima Cass. n. 7591/2017 e Cass. n. 21405/2013, che avevano evidenziato come nel caso di fusione di società per incorporazione, non viene meno l'imputazione alla società incorporata dei redditi realizzati fino alla data dell'incorporazione stessa, con la conseguenza che è legittima l'inclusione della società stessa nel ruolo, in relazione alla frazione di esercizio anteriore alla sua estinzione, ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché l'emissione della cartella esattoriale a suo nome, ferma restando la legittimazione passiva della società incorporante, subentrata a titolo universale nei rapporti sostanziali e processuali alla società estinta, in ordine alla notificazione della cartella stessa).

L'accoglimento del secondo motivo assorbe il primo.

3. Il terzo motivo è inammissibile poiché non coglie la *ratio decidendi*.

La CTR ha, seppur brevemente, affermato che la società contribuente non ha dimostrato il pregiudizio sofferto dalla asserita violazione degli artt. 24 e 46 del d.P.R. n. 602 del 1973 né che l'atto non avesse natura vincolata, evidentemente confermando l'interpretazione della CTP (riportata dalla stessa ricorrente alla pag. 4 e poi alla pag. 5 del ricorso) secondo la quale, essendo la cartella un provvedimento a natura vincolata, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, per cui il vizio di incompetenza non era invalidante di per sé.

A prescindere dalla correttezza di tale decisione, il ricorrente non si confronta con la *ratio decidendi*, affermando il vizio derivante dalla incompetenza per territorio, ed anzi, a pag. 12, riporta nel corpo del motivo, quale oggetto di censura, una motivazione della CTR («correttamente il ruolo era stato trasmesso a Equitalia Centro risultando la ditta Penelope avente sede in Pietrasanta, ugualmente corretta appare la notifica alla Superstar avente sede in Liguria atteso che ai sensi dell'art. 46 d.P.R. n. 602/1973 l'agente della riscossione può delegare l'attività di notifica della cartella al soggetto territorialmente competente per la successiva fase esecutiva, trattasi pertanto di facoltà e non obbligo»), diversa da quella accennata, unica effettivamente presente nella sentenza impugnata.

5. Il ricorso va quindi accolto quanto al secondo motivo, assorbito il primo e dichiarato inammissibile il terzo; la sentenza va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo motivo, assorbito il primo e dichiarato inammissibile il terzo motivo del ricorso; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, cui demanda anche di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 13 dicembre 2024.