

NOTE

Sulla responsabilità delle beneficiarie di una scissione parziale

Roberto Scalia

Professore a contratto di Diritto Tributario
Università di Bergamo

SOMMARIO: **1.** I fatti di causa; - **2.** La disciplina e i motivi di gravame; **3.** Il giudicato; - **4.** I contrastanti orientamenti; - **5.** Osservazioni conclusive

1. I fatti di causa

La Corte di Cassazione, nelle sentenze in commento, tratta il tema della responsabilità solidale delle società beneficiarie di una scissione parziale⁰¹.

La vicenda si incentra sulla contestazione mossa dalle Agenzie delle Entrate nei confronti della società X (così si indica, nel prosieguo, la società scissa) emettendo un avviso di accertamento per i periodi d'imposta 2003, 2004, 2005.

La C.t.p. rigettava il ricorso proposto da X avverso gli avvisi di accertamento, legittimando l'iscrizione a ruolo della pretesa vantata, tuttavia, nei confronti di Y (così si indica, nel prosieguo, la società beneficiaria).

In seguito alla iscrizione a ruolo il Concessionario per la riscossione notificava, alla società Y una cartella di pagamento come:

"... responsabile in solido del contribuente [X] ... per importi ... dovuti a titolo definitivo a seguito di decisione della ..." C.t.p.

L'impugnazione della cartella di pagamento, da parte di Y, veniva accolta sul presupposto che:

dei debiti tributari della scissa rispondano solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione; tanto nel caso di scissione totale quanto nel caso di scissione parziale

Le pronunce affrontano anche il tema della 'conoscenza' degli atti notificati alla società scissa e posti a base della riscossione nei confronti della beneficiaria.

Sul punto, la S. C. afferma che:

la motivazione "sintetica" dell'avviso di accertamento (quale atto che fonda riscossione) possa ritenersi legittima qualora l'atto sia "... già noto al contribuente ..." e che;

⁰¹ Corte di Cassazione, sez. V, 29.11.2016, n. 24207 e Corte di Cassazione, sez. V, 16.11.2016, n. 23342.

la conoscenza/conoscibilità dell'avviso di accertamento non sussista, considerato che la cartella rappresenta "l'unico atto" col quale l'Amministrazione estrinseca la propria potestà d'imperio nei confronti di Y e stante la diversità delle "persone giuridiche" X e Y

2. La disciplina e i motivi di gravame

La soluzione del caso ruota intorno alla esatta interpretazione dell'**art. 173, TUIR** e, in particolare dei suoi due **commi 12 e 13** nonché delle norme che, in materia di sanzioni, disciplinano la responsabilità solidale nel contesto delle operazioni di scissione.

Segnatamente, l'**art. 173, comma 12** – che può essere suddiviso in due previsioni normative – prevede che gli obblighi tributari della società scissa riferibili ai periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto, sono adempiuti:

- a) in caso di **scissione parziale**, dalla stessa società scissa oppure
- b) in caso di **scissione totale**, sono trasferiti alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione

Il **comma 13** dello stesso **art. 173** dispone che controlli, accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi siano svolti.

- a) nei confronti della società scissa o,
- b) nel caso di **scissione totale**, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa e – qualora manchi la designazione – si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione.

Il comma 13, inoltre, aggiunge che:

"Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte ... sanzioni ... interessi e ogni altro debito" ("comma 13, parte 3[^]") riconoscendo, infine, che *"[l]e 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" ("comma 13, parte 4[^]")*.

Altro cardine sul quale s'incentra il dibattito in materia (e che viene affrontato dalla S.C. nella pronuncia in commento) è il contenuto dell'**art. 15, comma 2, d.lgs 472/97** che, in materia di sanzioni, prevede che nel caso di scissione "anche parziale" ciascuna società sia obbligata in solido *"al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto"*.

Nel caso in esame, l'Agenzia e il Concessionario (rispettivamente, ricorrente principale e incidentale), hanno impugnato la sentenza resa dalla C.t.r. lamentando che l'art. 173 TUIR preveda una responsabilità solidale illimitata delle società beneficiarie rispetto agli obblighi tributari relativi a periodi d'imposta precedenti la scissione.

Inoltre la sentenza resa in appello viene gravata in quanto – sostengono le ricorrenti – non sussiste l'obbligo di una motivazione "rafforzata" laddove l'atto sia notificato alla società beneficiaria. Ciò nel silenzio dell'art. 25 dpr 602/73 (e d.m. attuativi) sul punto e in ragione della esplicita esclusione di "oneri di avvisi e altri adempimenti" a carico dell'Amministrazione (comma 13, parte 4[^]).

3. Il giudicato

La Corte di Cassazione accoglie il ricorso sulla scorta dei seguenti motivi.

Dal combinato disposto dei commi 12 e 13 dell'art. 173 TUIR, emerge che dei debiti tributari della scissa rispondano solidalmente e illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione; tanto nel caso di scissione totale quanto nel caso di scissione parziale.

Principio, questo, che trova conferma nella disciplina sanzionatoria, citata *supra* al par. 2. (cfr. § 10. delle pronunce)⁰².

Dal combinato disposto di cui ai commi 12 e 13 *cit.* emerge piuttosto, ad avviso della Corte, che sussista una mera *facoltà* per le società beneficiarie di "partecipare al procedimento e prendere cognizione dei relativi atti". La *ratio* di tale disciplina deve, quindi, individuarsi nella regola di comune esperienza per cui "... *gli organi delle società beneficiarie sono ben informati della precedente vita societaria ...*" col che una *rinnovazione o integrazione* di atti già conosciuti o conoscibili⁰³ renderebbe la intera disciplina *irrazionale*.

⁰² La S.C. sostiene, poi, che il Concessionario non sia gravato da alcun onere motivazionale aggiuntivo nel redigere la cartella, in forza del disposto di cui al comma 13, parte 4[^] che può qualificarsi come "norma di diritto tributario generale", che quindi esplica efficacia anche nel settore dell'accertamento e della riscossione (§ 11.). Cfr., precedenti nt. [1] e [2].

⁰³ La S.C., prima sostiene la propria tesi fondandola sulla affermazione che una rinnovazione/integrazione degli atti notificati alla scissa non sia dovuta "ben avendo potuto [gli organi societari della beneficiaria] prendere cognizione" degli atti notificati alla società scissa; poi ventila una potenziale "soggettiva carenza informativa degli stessi" pur a fronte di una "oggettiva conoscibilità" degli atti e, infine, si rassegna a constatare che "gli organi della beneficiaria ... sono ordinariamente edotti o possono esserlo usando la debita diligenza".

4. I contrastanti orientamenti

Delle motivazioni poste a base del pronunciamento della Corte, merita particolare attenzione quello della **responsabilità solidale** – di cui al comma 13, parte 3[^] – delle società beneficiarie in ipotesi di scissione parziale.

A tal fine è bene premettere si tratta di tema, da lungo tempo, dibattuto in dottrina⁰⁴ e che ulteriori criticità possono emergere dalla circostanza che: (i) la disciplina delle scissioni abbia subito rilevanti modificazioni a seguito della Riforma del diritto societario del 2003⁰⁵; (ii) che sia perlomeno ambizioso tentare di ridurre le fattispecie di scissione a due soltanto (parziale e totale) e che, (iii) trattando di sanzioni nei confronti delle persone giuridiche, la coeva Riforma del 2003 abbia modificato il tessuto normativo.

Procediamo con ordine.

Sull'inquadramento della responsabilità in esame, due sono gli orientamenti principali.

Un primo orientamento, che fa leva sul dato letterale del comma 13, parte 3[^], riduce tale responsabilità alle sole società beneficiarie di una scissione totale, rilevando che "altre società beneficiarie" siano le sole beneficiarie "altre" rispetto alle "beneficiarie designate", ovvero le sole "beneficiarie" menzionate nella precedente parte del comma 13 (quelle di una scissione totale)⁰⁶.

Supportato dal solo dato letterale, altro commentatore sostiene l'opposto, ovvero che il comma 13, parte 3[^] prescriva la responsabilità solidale in relazione ad ambo le fattispecie di scissione totale e parziale⁰⁷.

Giunge alla stessa conclusione – ma sulla scorta di motivazioni affatto più solide – parte autorevole della dottrina osservando che l'avverbio "altre" debba riferirsi a tutte le fattispecie disciplinate nei capo-

04 Come riconosce la stessa Corte nel compensare le spese del giudizio (§ 15.).

05 Laddove quella – complementare – tributaria s'è risolta sostanzialmente in una "... modifica di mera geografia legislativa ..." come osserva R. Lupi, *Le operazioni straordinarie e l'elusione*, in P. Russo (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino, 2005, p. 199.

06 G. ZIZZO, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996, p. 218. Cfr. anche F. TERRIN, V. MANTOVAN, *Argomenti testuali contro la responsabilità delle beneficiarie in caso di scissione*, in *Dialoghi trib.*, n. 5, 2011.

07 P. MANDARINO, *Cartella illegittima per la società beneficiaria della scissione non iscritta a ruolo*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, p. 267.

versi del comma 13 (scissione totale e scissione parziale) che precedono quello in commento (parte 3^A) dal momento che quest'ultime non sono chiamate a rispondere "in solido" ma in via principale⁰⁸.

La dottrina da ultimo citata ha l'indubbio pregio di porre a base del dibattito la premessa che se è prevista una responsabilità "in solido" in capo ad una società, detta responsabilità postuli una soggezione, in via principale, di altra (e diversa) società.

La pluralità di poli soggettivi all'interno dell'unitario *rapporto obbligatorio d'imposta* non disorienta neppure altra dottrina che – conducendo alle dovute conseguenze le premesse espresse in precedenza – sostiene che "... *la beneficiaria espressamente (o ex lege) designata ... può essere individuata come il soggetto passivo in senso sostanziale del relativo rapporto tributario ...*"⁰⁹ mentre le altre società partecipanti alla scissione rientrano nel predetto rapporto in qualità di "responsabili in solido". I primi, quindi, in via principale, i secondi in via subordinata.

La questione merita attenta meditazione poiché, se ci si sofferma sui profili "sostanziali" della fattispecie – ovvero chi sia assoggettato ad imposizione e a quale titolo – appare meno oscuro il duplice binario sul quale si articola il combinato disposto di cui ai commi 12, 13 e, aggiungiamo qui, al comma 14 dell'art. 173 TUIR.

Il **comma 12** si occupa degli **obblighi tributari** riferibili a periodi d'imposta anteriori alla scissione. Il **comma 13** delinea i soggetti "nei confronti" dei quali si svolgono i **procedimenti** (i.e. "controlli, accertamenti e ogni altro procedimento") relativi ai "suddetti obblighi" (*id est* gli obblighi di cui al comma 12). Il **comma 14**, infine, stabilisce quali siano gli **adempimenti strumentali** ai fini dei "suddetti procedimenti" (i.e. i procedimenti menzionati al comma 13).

Il combinato disposto appare alquanto lineare.

Sull'obbligazione tributaria gravante in relazione ai periodi d'imposta *ante* scissione l'Amministrazione finanziaria deve poter svolgere l'attività (il *procedimento*) di controllo/accertamento e, a tal fine, occor-

08 R. LUPI, *Dubbi infondati sulla assenza di responsabilità solidale delle beneficiarie*, in *Dialoghi trib.*, n. 5, 2011. Nello stesso senso, cfr. M. DI SIENA, *Scissione di società*, in E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini (a cura di), *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, 2009, pp. 200 e M. PERI, *Conferme sulla solidarietà delle beneficiarie per i debiti tributari anteriori alla scissione parziale*, in *Dialoghi trib.*, n. 5, 2012.

09 Così F. DAMI, *La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e norme fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2014, p. 386.

re che siano assicurati la tenuta e conservazione della documentazione¹⁰ sulla quale deve articolarsi tale fase dei controlli, accertamento *et al.*¹¹

Cessata la corrispondenza biunivoca *soggetto passivo* <-> *soggetto obbligato alla tenuta delle scritture* e quella *soggetto passivo* <-> *soggetto nei cui confronti si svolge l'attività di controllo/accertamento*, i commi 14 e 13 stabiliscono regole che intendono ripristinare, pur nel mutato assetto soggettivo, le garanzie che l'ordinamento prepone al corretto svolgimento delle attività in parola¹².

In questo contesto posizioni soggettive influenti sul solo profilo sostanziale (o anche sul *coté* procedimentale) chiaramente s'intrecciano e, mentre il comma 12, assomma su di sé l'ufficio di individuare *soggetto passivo* e *soggetto nei cui confronti debbano svolgersi i controlli*, il comma 13 è preposto a completare il novero dei soggetti che s'incardinano, dal lato passivo, nel rapporto obbligatorio d'imposta.

Quanto, poi, ai limiti che il Legislatore pone alla solidarietà di cui si discute e, cioè, se essa sia "illimitata" ovvero limitata e quale sia, in quest'ultimo caso, il parametro al quale far riferimento valgano le seguenti considerazioni.

Trattare il tema riferendosi alla disciplina del codice civile al fine di avvalorare¹³ o negare¹⁴ la "specialità" della disciplina fiscale rispetto a quella civilistica è sforzo ermeneutico che merita apprezzamento a patto che non s'ignori¹⁵ che la citata disciplina civilistica è stata riformata proprio nelle parti che s'intendono invocare¹⁶.

Così, al fine di stabilire se possa tratteggiarsi una responsabilità che, ai fini fiscali, sia limitata alla quota di patrimonio netto assegnato alla beneficiaria – così come prevede l'art. 2506-bis, comma 3, c.c. – si deve verificare se la *ratio* delle due disposizioni possa legittimare questa estensione.

Ed invero, come attenta dottrina non manca di evidenziare, la disciplina civilistica in parola – letta in

10 Cfr., sul punto, F. PAPARELLA, *Art. 173*, in A. Fantozzi (a cura di), *Commentario Breve alle leggi tributarie* – Tomo III, Padova, 2010, p. 879.

11 Cfr., sul tema, F. MENTI, *La documentazione di impresa – Profili tributari*, Padova, 2011, pp. 20-22.

12 Cfr., in dottrina, M. DI SIENA, *Scissione cit.*, pp. 200.

13 Cass. 242067/2016, § 10.

14 P. MANDARINO, *op. cit.*, p. 268.

15 Come fanno giurisprudenza e prassi citate alle note precedenti.

16 Cfr. artt. 2506-bis, comma 3 e 2506-quater, comma 3 c.c. *post* Riforma.

combinato disposto con l'art. 2506-ter, c.c. – "... *pare pensata per i creditori che presentano una posizione "definita" ...*"¹⁷ e mal si attaglia al settore impositivo ove la pretesa sorge in esito ad una attività accertativa che si dipana nel corso del tempo superando la finestra temporale descritta dall'art. 2504 c.c. (richiamato, sul punto, dall'art. 2506-ter, comma 5, c.c.)¹⁸.

Ancor prima, poi, ci si deve interrogare sull'esatta confluenza delle due responsabilità dacché quella civilistica dovrebbe essere correttamente riferita al patrimonio netto *effettivo*¹⁹ trascurando quindi il parametro del patrimonio netto *contabile*²⁰, pur invocato da alcuni autori²¹.

L'adduzione, *a fortiori*, dell'argomento basato sull'**art. 15, comma 2, d.lgs. 472/97** merita, infine, qualche riflessione²².

Come ha rilevato, di recente, parte della dottrina l'affermazione che l'art. 15, comma 2, d.lgs. 472/97 rappresenti una conferma della solidarietà illimitata delle beneficiarie tanto nelle scissioni totali quanto in quelle parziali può essere messa in discussione in ragione delle modifiche introdotte al sistema sanzionatorio dal d.l. 269/2003²³. L'art. 15, comma 2, d.lgs. 472/97 era stato concepito, infatti, come norma tesa ad estendere le conseguenze dell'obbligazione risarcitoria gravante sull'ente di appartenenza dell'autore della violazione. Mutato il contesto normativo, ci si può interrogare su quale sia vigore di interpretazioni che si fondino su una disciplina – che risponde ad una *ratio* ormai – incoerente col

17 F. DAMI, *op. cit.*, p. 389.

18 Osserva M. PERI, *op. cit.* che "[u]no degli elementi che caratterizzano la disciplina civilistica ... è il consenso dei creditori sociali, nella duplice forma del consenso espresso, ovvero tacito ... [e] Viene ... naturale chiedersi se tali strumenti di consenso possano essere utilizzati anche dal creditore pubblico".

19 Riferendosi al parametro civilistico, G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 238 evidenzia l'esigenza di ricostruire la responsabilità in relazione al p.n. *effettivo* (citando l'art. 2506-quater, c.c.).

20 Che *ha* un valore, non è un valore, come osservava autorevole dottrina.

21 Non considerando che, ad ogni modo, confinando la responsabilità nei limiti del patrimonio netto *contabile* si finirebbe per trascurare che, ai fini fiscali, la scissione produca l'attribuzione di "*posizioni soggettive della scissa*" (comma 4 art 173 TUIR) che non trovano espressione nel progetto di scissione. Circostanza che meriterebbe più attente riflessioni e sulla quale cfr., da ultimo, M. DI SIENA, *Un tentativo di inquadramento sistematico della nozione di posizione soggettiva nella disciplina della scissione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2016, pp. 615-616 e dottrina ivi citata alle note (16) e (18).

22 Cfr. anche Cass. 13059/2015, § 3. In dottrina sostengono questa tesi M. DI SIENA, *Scissione cit.*, pp. 200-201 e F. PAPARELLA, *Art. 173 cit.*, p. 879.

23 Sul d.lgs. 269/03 cfr., fra gli altri, I. MANZONI, *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2007, pp. 729-730.

diritto vigente²⁴.

Merita, infine, quale cenno la questione della compatibilità del disposto di cui all'art. 173, comma 13, TUIR con i principi costituzionali e, in particolar modo, col principio di capacità contributiva²⁵.

Si sostiene, da parte di alcuni, che la responsabilità *illimitata* per i debiti della società scissa (che, quindi, esorbiti dai limiti della quota di patrimonio netto assegnata) si ponga in contrasto con il principio di capacità contributiva²⁶.

Argomentando sulla diversità di obiettivi cui mirano le due discipline (civilistica e fiscale), altra parte della dottrina osserva che, in ragione della scissione, il compendio aziendale al quale afferivano i "debiti fiscali" subisca una frammentazione su distinti poli soggettivi²⁷. In carenza di meccanismi che consentano al (creditore-)Fisco di tutelare debitamente il proprio "credito" *in itinere*²⁸, prosegue questo secondo indirizzo dottrinale, la previsione di una solidarietà illimitata può rappresentare il "... *necessario contrappeso* ..." affinché non sia il Fisco il solo creditore a dover subire, inerme, gli effetti negativi della "... *parcellizzazione patrimoniale che l'operazione ... determina* ..." ²⁹.

Per quanto ambo le tesi siano difficilmente contestabili è utile osservare che il fondamento della neutralità, dal punto di vista fiscale, risiede nel fatto che non vi sia una soluzione di continuità nella esistenza dei soggetti coinvolti.

Il dibattuto tema è stato oggetto di un rinvio alla Corte Costituzionale che potrebbe finalmente con-

24 Cfr. M. PALMERI, *Alla Consulta la questione di legittimità sull'illimitata responsabilità tributaria delle società nella scissione parziale*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 955.

25 Si trascura, invece, il tema della compatibilità dei principi affermati dalla S.C. in punto di conoscenza degli atti con l'art. 24 Cost., sul quale si rinvia alle osservazioni svolte, da ultimo, da F. GALLIO, *Responsabilità solidale della beneficiaria per i debiti tributari ante scissione anche senza notifica dell'atto impositivo*, in *il Fisco*, 2017, p. 69.

26 Così, G. ANDREANI, G. FERRARA, *La responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, in *il Fisco*, 2014, p. 2659 e, di recente, E. MANONI, *Scissione societaria e limiti alla responsabilità per i debiti fiscali*, in *il Fisco*, 2014, p. 457 e ss., par. 3.

27 E, sul punto, vale ancora la pena di sottolineare che, ad avviso di larga parte della dottrina, la Riforma del 2003 consacra la teoria *modificativa* (a dispetto di quella *estintiva*) come si evince dall'impiego del verbo "assegnare" in luogo di "trasferire". Cfr., sul tema, per considerazioni di carattere generale, T. TASSANI, *Autonomia statutaria delle società di capitali e imposizione sui redditi*, Milano, 2007, p. 123, nt (65) e, precedentemente, G. RAGUCCI, *La scissione di società nell'imposizione diretta*, Milano, 1997, p. 37.

28 Quali quelli che l'ordinamento predispone a tutela di tutti gli altri creditori (*rectius*, che i tutti gli altri creditori siano in grado di adottare per tutelare effettivamente la pretesa che vantano nei confronti della beneficiaria).

29 F. DAMI, *op. cit.*, pp. 388-389.

sentire alla Consulta di chiarire se la disciplina di cui all'art. 173 TUIR effettivamente violi il principio di capacità contributiva³⁰.

5. Osservazioni conclusive

Le sentenze in commento affrontano il tema della responsabilità delle società beneficiarie di una scissione parziale alimentando le perplessità che da tempo emergono tanto in giurisprudenza quanto in dottrina sui molteplici profili controversi che riguardano il disposto di cui ai commi 12 e 13 dell'art. 173 del TUIR e del rapporto fra questa disposizione e l'art. 15, comma 2, del d.lgs. 472/97.

A fronte della tesi, sostenuta dalla S.C. nelle sentenze in commento, che la responsabilità solidale di cui al comma 13 si applichi sia alle scissioni totali che a quelle parziali, resiste un orientamento di segno contrario volto a limitare alle sole scissioni totali tale responsabilità.

Anche sull'estensione dell'art. 15, comma 2, d.lgs. 472/97 e sul tema della limitazione della responsabilità nella misura del patrimonio netto assegnato, le argomentazioni poste a base delle pronunce in esame non sembrano aiutare a comporre i vigenti conflitti interpretativi.

³⁰ Cfr. M. PALMERI, *op. cit.*, p. 955.