

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Maggio-Giugno
2019

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

SCISSIONE SOCIETARIA E RESPONSABILITÀ SOLIDALE PER DEBITI TRIBUTARI PREGRESSI

Sintesi: In ipotesi di scissione societaria, si ritiene che l'individuazione del regime di responsabilità solidale previsto in capo alle società partecipanti all'operazione straordinaria, per i debiti fiscali della scissa anteriori all'operazione medesima, debba considerarsi di tipo proporzionale, alla luce di una lettura coerente ed armonica delle disposizioni vigenti in materia.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I limiti alla responsabilità solidale nella disciplina del Codice civile. – 3. Il regime di responsabilità solidale per i debiti fiscali della scissa anteriori all'operazione di scissione. L'orientamento prevalente. – 4. Dubbi sulla portata illimitata della responsabilità solidale delle beneficiarie in materia fiscale. – 5. Il regime "più attenuato" di responsabilità solidale limitata per l'adempimento dei debiti tributari rispetto a quello previsto dalla disciplina civilistica. – 6. Brevi considerazioni sul regime di responsabilità solidale in materia di sanzioni. – 7. Considerazioni conclusive.

1. – *Premessa*

La scissione, ai sensi dell'art. 2506 c.c.⁽¹⁾, si realizza mediante il trasferimento di tutto il patrimonio della società scissa in favore di più società, preesistenti o di nuova costituzione, ovvero mediante il trasferimento di una parte soltanto di detto patrimonio a favore, in questa ipotesi, anche di una sola società.

In entrambi i casi è prevista la contestuale assegnazione delle azioni o quote delle società beneficiarie ai soci della scissa.

Indipendentemente dalle diverse forme di scissione che da suddetta operazione possono originare, l'elemento comune si ravvisa indubbiamente nel dar vita ad una scomposizione del patrimonio societario alla quale corrisponde una determinata articolazione della struttura organizzativa, con effetti peraltro diretti sui soci quali assegnatari delle azioni o quote delle società beneficiarie della scissione.

Ciò premesso, a seguito di un'operazione di scissione, la corretta individuazione del regime di responsabilità per l'adempimento dei debiti fiscali della società scissa anteriori all'operazione straordinaria rappresenta uno dei profili maggiormente discussi.

L'apparente differenza di disciplina delineata dal t.u.i.r., rispetto alle regole previste dal Codice civile, ha indubbiamente alimentato numerose incertezze.

⁽¹⁾ Articolo (già 3504-*septies*) così sostituito dall'art. 6, d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, a decorrere dal 1° gennaio 2004.

Con l'obiettivo di porre maggiore chiarezza, si procederà con l'analisi delle disposizioni civilistiche e di quelle fiscali al fine di individuare l'effettiva portata del regime di responsabilità solidale in materia tributaria, secondo una lettura coerente ed armonica del sistema.

2. – I limiti alla responsabilità solidale nella disciplina del Codice civile

Quanto agli effetti che la scissione dispiega nei confronti delle società partecipanti all'operazione, ed in particolar modo per ciò che concerne la responsabilità per i debiti della scissa anteriori all'operazione medesima, come anticipato in premessa si è soliti distinguere la disciplina civilistica da quella fiscale per i motivi che in seguito saranno esaminati.

In particolare, ai sensi dell'art. 2506-*quater*, ultimo comma, c.c., rubricato "Effetti della scissione", "ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico".

Stando a quanto sancito dalla disposizione in commento, come conseguenza della scissione, le società partecipanti all'operazione risponderanno solidalmente dei debiti della scissa non ancora soddisfatti, entro i limiti del valore effettivo del patrimonio netto a ciascuna trasferito (*rectius*: assegnato) o rimasto⁽²⁾.

Il regime di responsabilità solidale così delineato, deve essere letto alla luce della disposizione di cui al precedente art. 2506-*bis*, 3° comma, c.c.

Quest'ultimo, infatti, delinea il sistema di ripartizione di tale responsabilità, distinguendo l'ipotesi in cui gli elementi passivi della scissa siano assegnati in modo specifico ad una delle società partecipanti alla scissione, da quella in cui, al contrario, tale espressa attribuzione sia omessa.

In quest'ultima ipotesi, la norma, nel fare riferimento al progetto di scissione – nel quale devono essere indicati, fra gli altri, anche gli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie – prevede che, "degli elementi del passivo, la cui destinazione non è desumibile dal progetto, rispondono in solido, [nel caso di scissione totale], le società beneficiarie, [nel caso di scissione parziale] la società scissa e le società beneficiarie".

(2) La limitazione della responsabilità della società beneficiaria di solo parte del patrimonio della società scissa, deve essere riferita non al "valore contabile" del patrimonio trasferito, ma al "valore effettivo" di tale patrimonio, come espressamente indicato nell'art. 2506-*quater*, 3° comma, c.c.; sul punto App. Milano, 23 luglio 2013, in *Società*, 2013, 1253.

L'art. 2506-*bis* c.c. specifica che, ad ogni modo, “la responsabilità solidale è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria” (3).

Per effetto delle disposizioni sopra analizzate, è agevole osservare come la disciplina civilistica preveda in capo alle società beneficiarie, per i debiti della scissa anteriori all'operazione di scissione e non ancora soddisfatti, una responsabilità di tipo solidale e limitata (4).

(3) Sul punto, Cass., sez. I, 24 aprile 2003, n. 6526, ove, nell'ambito di un'operazione di scissione, viene precisata la regola secondo cui l'omessa o insufficiente indicazione degli elementi patrimoniali da trasferire a ciascuna delle società beneficiarie non può considerarsi elemento ostativo alla ricerca della volontà desumibile dal progetto di scissione. Nel momento in cui, dunque, dallo stesso progetto dovesse risultare chiaramente la volontà di trasferire alla beneficiaria un ramo d'azienda nel quale indubbiamente è compreso un elemento patrimoniale del passivo, il semplice fatto che tale elemento non sia oggetto di indicazione analitica, non determina l'applicazione della regola sussidiaria della responsabilità per il passivo ai sensi dell'art. 2504-*octies*, 3° comma, c.c. Tale regola trova applicazione, infatti, nel momento in cui la destinazione dell'elemento passivo non possa essere desumibile dal progetto, non anche al ricorrere della mera circostanza secondo cui, questo, non figuri tra gli elementi analiticamente descritti.

(4) Sul punto, cfr. Cass., sez. III, 28 ottobre 2001, n. 15088; Cass., sez. I, 24 aprile 2003, n. 65260; Cass., sez. I, 7 marzo 2016, n. 4455.

In particolare, nella sentenza n. 15088 del 2001 la Suprema Corte seguiva la via della responsabilità solidale, limitata e sussidiaria (affermando la sussistenza – in materia – del *beneficium excussionis*). Con riferimento all'art. 250-*decies*, c.p.c., sanciva che “nell'ipotesi di scissione della società debitrice, il citato art. 2504-*decies* prevede la responsabilità solidale per il debito di tutte le società beneficiarie, siano preesistenti o di nuova costituzione. Questa responsabilità solidale è, però, illimitata per la società a cui il debito, secondo il progetto di scissione (art. 2504-*octies*), fa carico, mentre è limitata per le altre società (limite individuato dalla norma nel ‘valore effettivo del patrimonio netto attribuito o rimasto’ a ciascuna di esse). La responsabilità solidale delle altre beneficiarie della scissa è non solo limitata, ma anche sussidiaria, perché opera soltanto per i debiti della società scissa ‘non soddisfatti dalla società a cui essi fanno carico’, onde presuppone che quest'ultima società sia stata escussa dal creditore ...”.

Siffatto orientamento subisce in tempi recenti un *revirement* ad opera della medesima Corte, che, con la suindicata sentenza n. 4455 del 2016, esclude che nell'ipotesi *de quo*, possa parlarsi di responsabilità sussidiaria; in particolare la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto essere “ragionevole escludere che la norma riconosca un beneficio di previa escussione, perché, nei casi in cui è previsto, tale beneficio è sempre riferito al patrimonio (art. 563, 1944, 2268, 2304 c.c.) o al debitore da sottoporre a esecuzione forzata (art. 2393-*bis* e art. 2868 c.c.). Mentre la norma in esame presuppone solo che i crediti da far valere siano rimasti insoddisfatti. Prevede dunque solo un *beneficium ordinis*, che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, presuppone esclusivamente la costituzione in mora del debitore (Cass., sez. III, 4 giugno 2009, n. 12896, m. 608385)”.

V., inoltre, Cass., sez. V pen., 18 gennaio 2013, n. 10201, ove, nel caso di costituzione di una *new company* mediante un'operazione di scissione non si riscontra l'esistenza di alcuna norma in materia di diritto societario che imponga all'imprenditore di attribuire alla società beneficiaria un'eguale proporzione di attività e passività. Ne consegue che l'attribuzione alla *new company* di sole attività, non può considerarsi *tout court* distrattiva, dal

La normativa sinora analizzata prevede dunque due differenti ipotesi.

In particolare, nel caso in cui in cui vi sia stata espressa attribuzione dell'elemento del passivo alla beneficiaria⁽⁵⁾, questa ne risponde illimitatamente con il proprio patrimonio, non ravvisandosi, in questo caso, alcuna limitazione di responsabilità ai sensi dell'art. 2506-*bis* c.c. Ciò posto, coerentemente con quanto previsto dall'art. 2506-*quater* c.c., tutte le altre società partecipanti alla scissione restano solidalmente responsabili nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto loro attribuito⁽⁶⁾.

Al contrario, nell'ipotesi in cui dal progetto di scissione non risulti alcuna attribuzione specifica, dei debiti della scissa rispondono in solido, nel caso di *scissione parziale*, sia la scissa che le beneficiarie⁽⁷⁾, mentre nel

momento che l'interesse dei creditori della società scissa trova tutela sia nel diritto di opposizione al progetto di scissione, sia nella solidarietà della società beneficiaria.

⁽⁵⁾ In merito al progetto di scissione e alla possibilità di distribuire alle beneficiarie gli elementi patrimoniali della scissa, v. C. Di Bitonto, *Il contenuto del progetto di scissione nelle società di capitali ed i suoi rapporti con l'atto di scissione ai fini della responsabilità patrimoniale per un debito della scissa*, in *Il Foro padano: rivista mensile di dottrina e giurisprudenza dell'Alta Italia e della Corte di cassazione*, 2004, I, 225, ove l'Autore, secondo una brillante ricostruzione dell'istituto, osserva come "con specifico riferimento alla scissione parziale ed ai debiti, si può ritenere [...] che il progetto di scissione rilevi giuridicamente, in deroga ai principi generali in tema di modificazioni soggettive nel lato passivo del rapporto obbligatorio (artt. 1268-1276 c.c.), come titolo traslativo del debito dalla scissa alle beneficiarie nei rapporti non solo interni (quale accollo negoziale), ma anche esterni, vale a dire nei confronti dei creditori sociali, veri e propri 'creditori ceduti' che si vedono formalmente mutato il soggetto debitore a prescindere dalla loro volontà...".

⁽⁶⁾ Inoltre, "ove il creditore non trovi soddisfazione delle proprie ragioni nei riguardi della scissa o della beneficiaria all'uopo obbligate, può azionare il credito nei confronti delle altre società interessate dall'operazione straordinaria, le quali possono essere chiamate a risponderne, ancorché sempre nei limiti del valore del patrimonio netto attribuito alla predetta beneficiaria. La responsabilità solidale delle società interessate dall'operazione straordinaria suppone, quindi, la preventiva escussione dell'obbligata principale (quindi, della società cui è stata attribuita la passività, ovvero della società nei cui confronti l'azione è stata in via prioritaria esercitata dal creditore"; in questi termini, G. Andreani – G. Ferrara, *La responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, in *Fisco*, 2014, 2656; sul punto v., inoltre, L. G. Picone, *Effetti della scissione (articolo 2506-quater)*, in *Commentario alla riforma delle società*, diretto da P. Marchetti – L.A. Bianchi – F. Ghezzi – M. Notari, Milano, 2006, 1185 ss.

⁽⁷⁾ Ferma restando la responsabilità solidale e limitata delle beneficiarie, nel caso di scissione parziale in cui l'attribuzione degli elementi del passivo non sia desumibile dal progetto, in dottrina si discute se la scissa, titolare della situazione passiva, debba o meno rispondere illimitatamente. Secondo un primo orientamento, per non incorrere in ingiustificate discriminazioni rispetto alle beneficiarie, la scissa dovrebbe godere di analoga limitazione; contrariamente, altra parte della dottrina ritiene doversi attribuire responsabilità illimitata.

Nel primo senso v., G. Scognamiglio, *Le scissioni*, in *Trattato delle società per azioni*, diretto da G. E Colombo e G. B. Portale, Torino, 2004, 469, nota 110; R. Dini, *Scissioni. Strutture, forme e funzioni*, Torino, 2008, 169. Per i sostenitori della teoria contraria, v., G. Ferri jr., G. A. Rescigno, R. Rosapepe, *La trasformazione, la fusione e la scissione, lo scioglimento e la liquida-*

caso di *scissione totale*, le beneficiarie⁽⁸⁾. In entrambi i casi le società beneficiarie rispondono limitatamente al valore effettivo del patrimonio netto loro attribuito⁽⁹⁾ ⁽¹⁰⁾.

Sulla base di siffatte argomentazioni, la *ratio* di tale regime si rinviene indubbiamente nella tutela del principio di cui all'art. 2740 c.c., che prevede una *garanzia generica* a tutela del credito mediante l'estensione della stessa garanzia patrimoniale a tutti i beni presenti e futuri del debitore;

zione, Padova, 2015, *passim*; M. Sarale, *Le scissioni*, in *Le operazioni straordinarie. Trattato di diritto commerciale*, diretto da G. Cottino, Padova, 2011, 645; F. Magliulo, *La scissione delle società*, Milano, Ipsoa, 2012, 236; M. Centonze, *Assegnazione patrimoniale e disciplina dell'azienda nella scissione di società*, Milano, 2013, 188.

⁽⁸⁾ Al contrario, “nella scissione totale nessuna beneficiaria, seppur contitolare della situazione passiva, risponde illimitatamente: ognuna di esse, infatti, risponde sia del debito proprio – e più precisamente della parte di debito che gli spetta – sia del debito altrui – cioè, della parte di debito che spetta alle altre beneficiarie – nei limiti del ‘valore effettivo del patrimonio netto’ ricevuto”; in questi termini, G. Ferri jr. – G. A. Rescigno – R. Rosapepe, *La trasformazione*, cit., 337; l'Autore osserva inoltre che, in questa ipotesi, verrebbe sacrificato l'interesse del terzo creditore a godere di almeno un debitore illimitatamente responsabile: “un sacrificio che deve indurre il creditore attento a ben ponderare, quando è il caso, il ricorso all'opposizione”. Sul punto v., inoltre, G. Palmieri, *Scissione di società e circolazione dell'azienda*, Torino, 1999, 10; F. Fimmanò, *Scissione e responsabilità “sussidiaria” per i debiti sociali non soddisfatti*, in *Società*, 2002, 1383, secondo il quale, in questa ipotesi, la responsabilità della società beneficiaria non può configurarsi come sussidiaria dal momento che non vi sarebbe un debitore a cui possa imputarsi *ex lege* il debito. Al riguardo, G. Ferri jr. – G. A. Rescigno – R. Rosapepe, cit., 337, nota 62, osserva come “in realtà [...] è sempre possibile individuare chi sia in tutto o per quota titolare del debito, ma ciò non toglie che la possibilità del creditore di rivolgersi ai debitori solidali non sia qui condizionata dall'adempimento di taluno o dall'osservanza di un ordine. Nella scissione parziale, invece la responsabilità delle beneficiarie è sussidiaria trattandosi di obbligazione solidale diseguale, che implica l'onere della preventiva richiesta alla scissa”.

⁽⁹⁾ In merito al confronto fra la disciplina previgente e quella attuale cfr., C. Di Bitonto, *Il contenuto del progetto di scissione*, cit., 230-231: “tale responsabilità solidale tra le società partecipanti alla scissione per i debiti ‘incerti’ od ‘omessi’ è – a differenza di quella summenzionata per i debiti non soddisfatti dalla società cui sono stati ‘certamente’ attribuiti dal progetto di scissione – a carattere diretto, nel senso che tutte le società (e, quindi, non solo la scissa) devono considerarsi debitori principali per un debito proprio, in modo tale che il creditore possa rivolgersi indifferentemente a ciascuna società condebitrice solidale. Queste ultime, peraltro, a seguito della riforma Vietti (art. 2506-*bis*, 3° comma, secondo capoverso, c.c.) sono responsabili non più illimitatamente, come stabilito nel regime previgente (vecchio art. 2504-*octies*, 3° comma, c.c.), ma limitatamente al valore effettivo del patrimonio netto attribuito alla(e) beneficiaria(e), analogamente a quanto previsto (anche precedentemente) per i soli debiti attribuiti in via ‘certa’ [...] e nel pieno rispetto della normativa quadro comunitaria che attribuisce espressamente tale facoltà di limitazione della responsabilità patrimoniale (art. 3.3, lett. b) dir. ‘82/891/CEE)”.

⁽¹⁰⁾ “Pertanto, a garanzia del creditore ante scissione rimane a disposizione – nel caso di scissione parziale attuata mediante costituzione di nuove società – una sommatoria di patrimoni netti che, nel suo totale, è almeno pari all'ammontare di quello delle società ante scissione”; in questi termini, *Codice civile: annotato con la giurisprudenza*, Milano, Giuffrè ed., 2015, art. 2506-*quater*.

nonché nel principio secondo cui il debitore non possa con un atto unilaterale – quale può essere, appunto, l'operazione di scissione – diminuire la garanzia patrimoniale riconosciuta ai creditori *ex lege* ⁽¹¹⁾.

3. – *Il regime di responsabilità solidale per i debiti fiscali della scissa anteriori all'operazione di scissione. L'orientamento prevalente*

È opinione comune – se non addirittura unanime – distinguere la disciplina civilistica da quella fiscale in merito all'estensione del regime di responsabilità solidale delle società partecipanti alla scissione per l'adempimento dei debiti della scissa anteriori all'operazione straordinaria.

In particolare, mentre nel primo caso si riconosce in capo alle beneficiarie un regime di responsabilità solidale limitato al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna di esse; nel secondo, per l'adempimento degli obblighi fiscali, si suole affermare la portata illimitata di tale regime.

L'orientamento dei giudici di merito e di legittimità risulta, infatti, essere pressoché unanime ⁽¹²⁾ nel ritenere che in applicazione del combinato disposto di cui al 12° e 13° comma dell'art. 173 del t.u.i.r., “per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi di imposta anteriori all'operazione rispondono solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione, come conferma l'art. 15, 2° comma, 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 re-

⁽¹¹⁾ Deve peraltro precisarsi come l'ordinamento preveda anche in via preventiva la tutela del ceto creditorio, propriamente agli artt. 2506-ter, ultimo comma, e 2503 c.c. che disciplinano il diritto di opposizione alla scissione.

⁽¹²⁾ *Ex pluribus*, cfr., Comm. trib. reg. Liguria, 16 ottobre 1012, n. 199; Comm. trib. reg. Piemonte, 23 gennaio 2014, n. 124; Comm. trib. reg. Roma, 31 gennaio 2014, n. 549; Comm. trib. reg. Abruzzo, 26 ottobre 2015, n. 1117; Comm. trib. reg. Toscana, 9 novembre 2015, n. 2005; nello stesso senso, ma paventando dubbi sulla legittimità costituzionale della disciplina fiscale in parola, Comm. trib. reg. Toscana, ord. 10 settembre 2015, n. 322, ove si legge che “Questa Commissione, pertanto, ritiene che, nonostante ogni sforzo interpretativo che sia conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e uguaglianza e di imposizione adeguata all'effettiva capacità contributiva, il dettato normativo di cui agli artt. 173, comma 13, del TUIR e 15, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 non possa che essere interpretato nella sua formulazione letterale nel senso che, nel caso che ne occupa, ovvero di scissione parziale, la società beneficiaria risponde solidalmente, senza limitazioni, dei debiti pregressi della società scissa [...]. Ora siffatta conclusione offre motivo di dubbio di costituzionalità, in relazione ai vizi dedotti in ricorso, sia in riferimento all'art. 3 che all'art. 53 della Costituzione...”.

Per la giurisprudenza di legittimità, v. *ex pluribus*, Cass., sez. trib., 24 giugno 2015, nn. 13059 e 13061, confermate successivamente da, Cass., sez. trib., 11 maggio 2016, n. 9594; Cass., sez. trib., 16 novembre 2016, n. 23342; Cass., sez. trib., 6 dicembre 2018, n. 31592.

sponsabilità relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506-*bis*, 2° comma e 2506-*quater*, 3° comma, cod. civ., prevedono precisi limiti⁽¹³⁾”⁽¹⁴⁾.

La ricostruzione normativa in parola trova, dunque, fondamento nel combinato disposto di cui al 12° e 13° comma dell’art. 173 del t.u.i.r., i quali fanno espressamente riferimento all’adempimento degli “obblighi tributari” in caso di scissione.

Più precisamente, ai sensi del comma 12, “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”.

Inoltre, ai sensi del terzo periodo del 13° comma, per ciò che concerne i debiti tributari relativi ai periodi d’imposta *ante* scissione, è sancito il principio secondo cui, ferma restando la responsabilità della scissa (nell’ipotesi di scissione parziale) ovvero della beneficiaria designata (nell’ipotesi di scissione totale)⁽¹⁵⁾ – le quali rispondono in proprio ai sensi del 12° comma – le altre società partecipanti all’operazione di scissione non possono considerarsi liberate dalle relative responsabilità nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, divenendo condebitori solidali.

All’interno di tali disposizioni non viene fatto, però, alcun riferimento esplicito ai limiti entro cui tale responsabilità solidale debba soggiacere, diversamente da quanto previsto nel Codice civile.

Ne è conseguito quell’orientamento che distingue la disciplina fiscale da quella civilistica⁽¹⁶⁾.

Sulla base di queste premesse, in virtù della natura speciale della norma tributaria, per l’adempimento degli obblighi fiscali non troverebbe, dunque, applicazione la regola generale di cui all’art. 2506-*quater*, c.c. che limita la responsabilità solidale al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria⁽¹⁷⁾ ⁽¹⁸⁾.

⁽¹³⁾ Cfr., Cass., sez. III, 28 ottobre 2001, n. 15088; Cass., sez. I civ., 24 aprile 2003, n. 65260; Cass., sez. I civ., 7 marzo 2016, n. 4455.

⁽¹⁴⁾ In questi termini, Cass., sez. trib., 16 novembre 2016, n. 23342.

⁽¹⁵⁾ La norma precisa che qualora tale designazione dovesse mancare, si considera effettuata *ex lege* nei confronti della beneficiaria nominata per prima nell’atto di scissione.

⁽¹⁶⁾ Cfr. M. Di Siena, *La scissione di società*, in E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini (a cura di), *Il regime fiscale delle operazioni straordinarie*, Torino, 2009, 200; F. Paparella, *Scissione di società*, in Tinelli (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 1531; F. Dami, *La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, *passim*.

⁽¹⁷⁾ Per argomenti a sostegno della specialità v., G. Andreani – G. Ferrara, *La responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, cit., 2660. Vd., inoltre, P.

Tale orientamento è stato di recente confermato dalla Corte costituzionale, in considerazione della “marcata connotazione di specialità” dei crediti tributari, preordinati ad alimentare la finanza pubblica e a garantirne la stabilità, in ossequio ai principi costituzionali e ai vincoli europei⁽¹⁹⁾.

La Corte – dopo aver concluso (in modo forse frettoloso) sulla non contrarietà al principio della capacità contributiva – osserva, tra l’altro, che tale vincolo di solidarietà sarebbe bilanciato dal rimedio dell’azione di regresso (*ex art. 1299 c.c.*) che la società chiamata al pagamento dell’intera somma potrà esercitare nei confronti delle altre, le quali risponderanno nel limite del patrimonio loro assegnato in sede di scissione.

4. – *Dubbi sulla portata illimitata della responsabilità solidale delle beneficiarie in materia fiscale*

La ricostruzione normativa sopra esposta, sebbene dotata di grande persuasività, sembra tuttavia non sopire appieno i dubbi che legittimamente permarrebbero se si prendesse in considerazione il disposto di cui al comma 4 del medesimo art. 173 del t.u.i.r.⁽²⁰⁾.

Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 104-105; V. Mastroiacovo, *Dalla norma generale ed astratta all’applicazione concreta*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 341.

⁽¹⁸⁾ Ne deriverebbe, dunque, che nel caso di *scissione totale*, vi sarebbe lo scioglimento della società scissa, ai sensi dell’art. 2506, 3° comma, c.c., e il conseguente trasferimento delle obbligazioni anteriori all’operazione di scissione in capo alla beneficiaria appositamente designata ovvero alla beneficiaria nominata per prima nell’atto di scissione, ferma restando la responsabilità solidale ed illimitata delle altre beneficiarie. È stato osservato in dottrina come, in questo caso, venga “in essere (anche) ai fini fiscali, una fattispecie di vera e propria successione di tale società nelle posizioni giuridiche passive facenti capo alla società estinta”; in questi termini, G. Andreani – G. Ferrara, *La responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, cit., 2657-2658. Con riferimento all’effetto successorio, per la giurisprudenza di legittimità cfr., Cass., 13 aprile 2012, n. 5874, in *Mass. Giust. Civ.*, 2012, 495; Cass., 30 dicembre 2011, n. 30246, *ivi*, 2011, 12, 1916; Cass., 27 aprile 2001, n. 6143, *ivi*, 2001, 890.

Per ciò che concerne, invece, l’ipotesi di *scissione parziale*, per i debiti della scissa anteriori all’operazione di scissione, la stessa società scissa continua ad esserne responsabile, sebbene sia al contempo prevista la responsabilità solidale ed illimitata delle beneficiarie.

⁽¹⁹⁾ In questo senso, Corte cost., 26 aprile 2018, n. 90. La questione giunta al vaglio di legittimità riguardava, in particolare, l’asserita violazione degli artt. 3 e 53 Cost., ad opera degli artt. 173, 13° comma, t.u.i.r. e 15, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997 nella parte in cui prevedono una deroga al regime di responsabilità solidale limitata di cui al Codice civile.

Leitmotiv della sentenza – che dichiara infondate le questioni – è appunto il carattere di specialità dei crediti tributari; sul punto, per una lettura in chiave critica, si rimanda a G. Melis – F. Montanari, *Sulla responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale (nota a Corte cost., 26 aprile 2018, n. 90)*, in *Rass. trib.*, 2018, 699 ss.

⁽²⁰⁾ Cfr., G. Zizzo, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Milano, 1996,

Se da un lato, infatti, è indiscutibile che il 12° e 13° comma del citato art. 173 non facciano alcun riferimento esplicito ai limiti della responsabilità solidale delle beneficiarie, dall'altro non può ignorarsi quanto previsto dal precedente 4° comma.

In particolare, nella disposizione in commento viene sancita la regola secondo la quale “dalla data in cui la scissione ha effetto [...] le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste ...”.

In questo modo il 4° comma – per ciò che concerne le “posizioni soggettive” della società scissa – farebbe esplicito riferimento ad un criterio di riparto (tra questa e le beneficiarie) di tipo “proporzionale”: “in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste”.

Sembra opportuno premettere come le “posizioni soggettive” rappresentino quelle situazioni giuridiche di potere/dovere relative alla materia fiscale; dunque, quelle posizioni inevitabilmente connesse, al presupposto d'imposta, alla determinazione del reddito imponibile e conseguentemente all'individuazione dell'obbligazione tributaria⁽²¹⁾.

Ciò posto, l'orientamento prevalente esclude che la norma in commento possa essere letta in combinato disposto con i successivi 12° e 13° comma.

È stato sostenuto, infatti, che la regola del criterio di riparto proporzionale non possa essere applicata per individuare un limite alla responsabilità solidale che si verrebbe a configurare successivamente alla scissione per l'adempimento degli “obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori”; ciò per diverse ragioni.

In primo luogo, la dottrina dominante è solita attribuire al comma 4 efficacia *pro futuro*, ritenendo che la disposizione in commento faccia riferimento a tutte quelle posizioni soggettive destinate ad esplicare i propri effetti – dunque ad assumere rilevanza fiscale – *post* scissione⁽²²⁾.

218-219, secondo il quale il criterio di riparto della responsabilità solidale tra le società beneficiarie sarebbe disciplinato dal 4° comma dell'art. 173 del t.u.i.r.

(21) Cfr., D. Stevanato, *Scissioni: prime riflessioni sull'attribuzione alle società beneficiarie delle posizioni fiscali della società scissa*, in *Fisco*, 1993, 3105, per il quale “si può osservare come i criteri di attribuzione delle posizioni fiscali della società scissa agli altri soggetti coinvolti nell'operazione di scissione siano molto più articolati di quanto non avvenga nelle fusioni dove vi è semplicemente il subentro della società risultante dalla fusione o incorporante nei diritti e negli obblighi delle società fuse o incorporate”.

(22) V. M. Di Siena, *Un tentativo di inquadramento sistematico della nozione di posizione soggettiva nella disciplina tributaria della scissione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, V, *passim*;

Verrebbero, in tal modo, escluse dal novero delle “posizioni soggettive” quelle situazioni giuridiche di potere/dovere che abbiano concorso alla determinazione del reddito imponibile della società scissa in un momento precedente alla data in cui la scissione ha avuto effetto.

Sulla base di queste premesse, è stato ritenuto che non possano rientrare nella nozione di “posizioni soggettive” i crediti e i debiti d’imposta della scissa poiché gli stessi rappresenterebbero elementi patrimoniali, ossia elementi per loro natura già emersi contabilmente in un momento precedente all’operazione straordinaria e, per questo motivo, non più idonei ad incidere *post* scissione sulla determinazione del reddito della società scissa.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, sostenere che i crediti e i debiti tributari rappresentino sempre e comunque componenti già emerse contabilmente *ante* scissione, non appare del tutto condivisibile.

Si consideri, ad esempio, l’ipotesi di un maggior debito d’imposta della società scissa, relativo ad un periodo precedente la scissione, ma accertato dall’Amministrazione finanziaria in un momento successivo all’operazione medesima.

A ben vedere, nulla esclude possa trattarsi di un accertamento basato su uno o più elementi precedentemente non emersi contabilmente e che, in quanto tali, non abbiano inciso sulla determinazione del reddito della scissa fino alla data della notifica dell’avviso di accertamento.

Si deve considerare, infatti, che dal punto di vista contabile il *maggior debito* d’imposta rappresenterebbe per la società – a seconda dei casi – un accantonamento per fondo rischi ed oneri ovvero una sopravvenienza passiva⁽²³⁾, che viene, dunque, ad assumere rilevanza fiscale solo nel momento in cui sia stato accertato.

Ne consegue che – al ricorrere di tale ipotesi – pur volendo accogliere la tesi che attribuisce efficacia (solo) *post* scissione al comma 4 non potrebbero essere esclusi *tout court* i debiti fiscali dal novero delle posizioni soggettive rilevanti *post* scissione.

cfr., inoltre, A. Fedele, *Appunti delle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 215; V. Mastroiacovo, *Operazioni di riorganizzazione societaria e maturazione del periodo di possesso dei cespiti relativi all’impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 793 ss.

Sul punto cfr., anche, la posizione assunta dall’Agenzia delle entrate nelle risoluzioni 9 marzo 2002, n. 91/E; 5 febbraio 2003, n. 26/E; 30 giugno 2003, n. 143/E; 6 febbraio 2006, n. 22/E.

⁽²³⁾ A seconda che la maggior imposta accertata, alla data della scissione, si fondi su di un titolo provvisorio, quale un avviso di accertamento che sia stato impugnato e su cui penda il giudizio; ovvero, al contrario, su di un titolo definitivo, quale, ad esempio, una sentenza passata in giudicato.

Dunque, assumerebbero rilievo (ai fini del 4° comma) anche quelle situazioni giuridiche di potere/dovere relative alla materia fiscale che – riferite ad un presupposto d’imposta realizzatosi nel passato – avrebbero dovuto concorrere alla determinazione del reddito della scissa in un momento precedente all’operazione straordinaria, e per le quali – alla data della scissione – i termini dell’accertamento tributario non siano ancora scaduti.

Quanto appena considerato sembrerebbe instillare già un primo dubbio sul fatto di non considerare il 4° comma (e conseguentemente la regola del riparto proporzionale) a completamento della normativa di cui al 12° e 13° comma.

In secondo luogo, per ciò che concerne propriamente l’asserita efficacia *pro futuro* del 4° comma, si rileva che l’orientamento maggioritario, a sostegno delle proprie argomentazioni, farebbe leva sul richiamo esplicito, effettuato dal medesimo comma, all’ipotesi della rateizzazione delle plusvalenze – “ivi compresa quella indicata nell’articolo 86, comma 4” – il quale (richiamo) si ritiene farebbe pensare a tutte quelle posizioni soggettive riferibili alla società scissa che, però, fino alla data dell’operazione di scissione non abbiano ancora concorso alla determinazione dell’imponibile.

In particolare, l’ipotesi della rateizzazione delle plusvalenze prevede, a scelta del contribuente, la possibilità che le stesse concorrano alla determinazione del reddito o per l’intero ammontare nell’esercizio in cui sono state realizzate ovvero in quote costanti nell’esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Il richiamo all’ipotesi della rateizzazione delle plusvalenze ha, così, indotto autorevole dottrina a ritenere che il legislatore abbia menzionato tale fattispecie a titolo “*esemplificativo*”, al fine di individuare come elemento qualificante la nozione di “posizione soggettiva” il fatto che la stessa assuma rilevanza fiscale futura, ossia dalla data della scissione in poi (nell’ipotesi della rateizzazione, il riferimento sarebbe alle quote che, alla data della scissione, non abbiano ancora concorso alla formazione dell’imponibile)⁽²⁴⁾.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, bisogna osservare come, nel richiamare l’ipotesi di cui al 4° comma dell’art. 86 del t.u.i.r. (rateizzazione delle plusvalenze), la norma in commento utilizzi l’espressione “ivi compresa”, il che evocerebbe, tutt’al più, un concetto di “*inclusione*” e non di mera “*esemplificazione*”.

Leggendo così la disposizione, sembrerebbe che il legislatore abbia voluto specificare che anche (non solo) quelle posizioni soggettive desti-

(24) V. M. Di Siena, *Un tentativo di inquadramento sistematico della nozione di posizione soggettiva nella disciplina tributaria della scissione*, cit., 614.

nate ad avere rilevanza *pro futuro* nella determinazione del reddito, vengano attribuite alle beneficiarie *pro quota*, secondo il criterio proporzionale.

Così ragionando, anche la tesi dell'(esclusiva) efficacia *post* scissione del 4° comma, seppur dotata di notevole pregio, non sembrerebbe potersi condividere.

Per tirare le fila del discorso, alla luce delle considerazioni sinora effettuate, nulla esclude, dunque, a priori che il sintagma “posizioni soggettive” possa essere inteso in termini meno stringenti.

Ed invero, l'*incipit* della norma “dalla data in cui la scissione ha effetto” ha indubbiamente efficacia *pro futuro*, ma nulla impedisce possa intendersi più semplicemente nel senso che *da quel momento in poi* si considerano attribuite secondo il criterio proporzionale anche quelle situazioni giuridiche di potere/dovere idonee ad incidere sulla determinazione del reddito imponibile della scissa, pur se rilevanti in periodi di imposta anteriori all'operazione di scissione, relativamente alle quali i termini per l'accertamento non siano ancora scaduti ovvero i connessi obblighi tributari non siano stati ancora adempiuti ovvero, ancora, i relativi crediti d'imposta non siano stati soddisfatti.

Per le ragioni sinora esposte e per la genericità del linguaggio utilizzato dal legislatore, si ritiene, dunque, di poter accogliere una nozione più ampia di “posizioni soggettive”, intendendo queste ultime come quelle situazioni giuridiche di potere/dovere idonee ad incidere sulla determinazione del reddito anche se rilevanti in periodi di imposta precedenti all'operazione straordinaria.

Tanto premesso, gli obblighi tributari e gli eventuali successivi accertamenti per i debiti pregressi della società scissa (di cui al 12° e 13° comma) si baserebbero comunque su quegli elementi, anche loro pregressi, che hanno concorso a determinare l'imponibile, ma che al momento della scissione si considerano attribuiti alle beneficiarie in misura proporzionale alle quote di patrimonio netto loro trasferite; logica vuole che altrettanto proporzionalmente, in capo a queste ultime, si determinino eventuali obblighi fiscali connessi a quelle posizioni un tempo riconducibili ad unità e successivamente parcellizzate.

Non sembra dunque potersi ritenere errata a priori la tesi della responsabilità solidale limitata anche in ambito fiscale, dal momento che gli “obblighi tributari” (di cui al 12° e 13° comma) ben rientrerebbero nella più ampia nozione di “posizioni soggettive” (di cui al 4° comma), rappresentandone una specificazione, o meglio essendone derivazione.

Ciò posto, secondo una lettura coerente dell'art. 173 del t.u.i.r., 12° e 13° comma, si limiterebbero a confermare che anche in ambito fiscale – come in quello civilistico – per l'adempimento dei debiti pregressi della

scissa operi un regime di responsabilità che coinvolge tutte le società partecipanti all'operazione di scissione, null'altro di più.

Il 12° comma, infatti, dispone che gli obblighi fiscali della scissa, anteriori all'operazione straordinaria, "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".

A sua volta, il 13° comma, si limiterebbe a sancire che "le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito...".

È piuttosto al 4° comma che si deve avere riguardo per individuare il criterio di riparto di tali obblighi, dunque la portata del regime di responsabilità solidale, rappresentando tale disposto l'antecedente logico di quanto poi sancito nei successivi 12° e 13° comma.

5. – Il regime "più attenuato" di responsabilità solidale limitata per l'adempimento dei debiti tributari rispetto a quello previsto dalla disciplina civilistica

Seppur, dunque, anche in materia fiscale vi sarebbe un regime di responsabilità solidale limitata, è bene ad ogni modo osservare come tra la disciplina delineata dal Codice civile e quella del t.u.i.r. vi siano delle differenze terminologiche che, a parere di chi scrive, risultano essere di non poca rilevanza.

Mentre, infatti, nel primo caso viene utilizzata l'espressione "nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto" a ciascuna assegnato (art. 2506-quater, c.c.), espressione che sembra individuare a priori ed in modo preciso il *quantum* eventualmente dovuto dalle beneficiarie; nel secondo caso, invece, vi sarebbe sempre un regime di responsabilità solidale e limitata, ma "in proporzione delle rispettive quote" (art. 173, 4° comma, t.u.i.r.), espressione – quest'ultima – non idonea a quantificare a priori l'esatto (*rectius*: analitico) ammontare entro cui le beneficiarie sono chiamate a rispondere.

In altri termini, sembrerebbe che in ambito fiscale il legislatore abbia optato per un regime di responsabilità solidale limitata "più attenuato" rispetto a quello previsto dalla disciplina civilistica, dal momento che chiamare la società beneficiaria a concorrere al pagamento dei debiti pregressi della scissa in misura limitata "al valore effettivo" della quota di patrimonio netto ad essa trasferita, è cosa ben diversa dal chiamarla a concorrere "in proporzione" della medesima quota.

Al fine di comprendere con maggiore chiarezza quanto ora esposto – pur peccando di eleganza dal punto di vista stilistico – si ritiene necessario riportare un caso di scuola.

A titolo esemplificativo si consideri, dunque, l'ipotesi di una scissione parziale in cui la società A (scissa) con un patrimonio pari a 100 trasferisca in misura eguale parte del medesimo alle beneficiarie B, C e D. All'esito dell'operazione tutte le società coinvolte nella scissione si vedranno attribuito o rimasto un ammontare pari a 25.

Sostenere che B, C e D debbano concorrere all'adempimento dei debiti di A entro il limite di 25 è cosa ben diversa dal sostenere che per l'adempimento di quel determinato debito B, C e D debbano concorrere rispettivamente ciascuna in misura pari a $\frac{1}{4}$ dell'ammontare del debito medesimo. Ne conseguirebbe, infatti, che qualora il debito fiscale fosse pari a 200 le beneficiarie, vigendo il criterio proporzionale, saranno tenute a concorrere all'adempimento dello stesso ciascuna in misura pari a 50 (non, dunque, solamente nel limite di 25).

Il regime "più attenuato" di responsabilità solidale "limitata" in materia di tributi sembrerebbe così accordare una maggiore garanzia per l'adempimento dei debiti fiscali.

Tale maggiore garanzia (rispetto alla disciplina civilistica) sembra possa ricondursi, in primo luogo, alla necessità di assicurare, nel modo più efficace possibile, l'adempimento di un'obbligazione (quella tributaria) alla cui base vi sono interessi primari meritevoli di particolare tutela, quale l'interesse fiscale⁽²⁵⁾.

Non in ultimo, tale diverso regime sembra potersi configurare come "contrappeso" alla tutela preventiva accordata ai creditori sociali in ambito civilistico, i quali potrebbero subire un pregiudizio dalla frammentazione del patrimonio sociale.

A favore di questi ultimi infatti – in forza del combinato disposto di cui agli artt. 2506-ter e 2503 c.c. – è previsto il *diritto di opposizione* all'operazione di scissione da esercitarsi entro un periodo temporale assai ristretto, limitato a 60 giorni dall'ultima delle iscrizioni delle deliberazioni di scissione.

A ben vedere, tale tutela risulta palesemente incompatibile con le peculiari caratteristiche del procedimento di accertamento tributario, in considerazione del fatto che il debito fiscale ben potrebbe essere accertato anni dopo il perfezionamento dell'operazione di scissione, non potendo, di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria usufruirne utilmente.

Questa diversa lettura della normativa fiscale risulterebbe tra l'altro coerente con il principio della capacità contributiva. Le altre società beneficiarie, infatti, risponderebbero per le obbligazioni fiscali nei limiti

⁽²⁵⁾ Sul punto si è ampiamente soffermata la Corte cost., 26 aprile 2018, n. 90, cui si rimanda per maggiori approfondimenti.

entro cui la quota di patrimonio netto loro trasferita abbia effettivamente concorso alla realizzazione del presupposto⁽²⁶⁾.

Ed invero, qualora la norma dovesse essere letta al contrario, si addirebbe alla paradossale situazione in cui se prima della scissione solo la società scissa risponderebbe con tutto il suo patrimonio, dopo l'operazione straordinaria il patrimonio aggredibile non rimarrebbe il medesimo, ma aumenterebbe, dal momento che l'ente impositore ben potrebbe aggredire (senza alcuna limitazione) anche quello delle beneficiarie.

La norma, dunque, interpretata nel senso della responsabilità solidale illimitata, “non conserv[erebbe], accresc[erebbe]”⁽²⁷⁾, così contravvenendosi al principio della capacità contributiva.

6. – *Brevi considerazioni sul regime di responsabilità solidale in materia di sanzioni*

Ci si chiede, a tal proposito, se anche in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie non valga il medesimo ragionamento.

Ed invero, in materia di sanzioni la norma di riferimento è quella di cui all'art. 15, 2° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la quale, sancendo che “nei casi di scissione anche parziale di società od enti,

⁽²⁶⁾ In tal senso, v., G. Zizzo, *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, cit., 218, ed in particolare 216, ove, l'A. sostiene che “nel momento in cui una organizzazione sociale si scompone in più organizzazioni, è ragionevole, e coerente col principio di capacità contributiva, che il carico tributario, il quale grava su di essa in relazione ai redditi conseguiti sino a quel momento, si distribuisca, in capo alle organizzazioni derivate, in proporzione alla forza economica di ciascuna, e quindi in proporzione al beneficio che l'attività, da cui quei redditi hanno tratto origine, ha procurato a ciascuna”; G. Andreani – G. Ferrara, *La responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, cit., 2658. Sul principio di capacità contributiva, cfr., in generale, F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 209 ss.; P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, cit., 181 ss.; ed in particolare, G. Melis, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 238. Per la giurisprudenza cfr., Comm. trib. reg. Toscana, ord. 10 settembre 2015, n. 322, ove si legge che “... Pretendere che in permanenza dell'esistenza della società scissa, la quale potrebbe aver anche scisso poca parte del suo patrimonio, per la costituzione della o delle beneficiarie, vengano riversati in capo ad una di esse, illimitatamente, tutti i debiti fiscali della scissa, appare obiettivamente sproporzionato alla capacità reddituale della beneficiaria, tale da rendere detta operazione, a dir poco, “suicida” da parte della beneficiaria medesima, in presenza di debiti tributari della scissa, che ripetesì, permane in essere”.

Si segnala, inoltre, che Comm. trib. prov. Pisa, con ordinanza 10 settembre 2015, n. 322, ha rimesso alla Corte costituzionale la questione sulla legittimità del 13° comma dell'art. 173 del t.u.i.r. nonché dell'art. 15, 2° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.; al riguardo cfr., M. Palmieri, *Alla Consulta la questione di legittimità sull'illimitata responsabilità tributaria delle società nella scissione parziale*, in *Corr. trib.*, 2016, 952.

⁽²⁷⁾ In questi termini, L. Castaldi, *Scissioni societarie e responsabilità tributaria: una sentenza solo apparentemente scontata*, in *Giur. cost.*, 2018, 774.

ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto”, prevede un regime di responsabilità solidale in capo a tutte le società partecipanti all’operazione straordinaria.

Nel silenzio della norma – che nulla dice in merito alla portata di tale regime, non facendo alcun riferimento ad eventuali suoi limiti – è opinione pressoché unanime ritenere illimitata la responsabilità solidale delle beneficiarie per il pagamento delle sanzioni pecuniarie riferibili alla scissa per le violazioni commesse *ante* scissione⁽²⁸⁾.

Ad avviso di chi scrive, deve tuttavia osservarsi come lo stesso 13° comma dell’art. 173 del t.u.i.r. nel prevedere la responsabilità solidale delle beneficiarie per l’adempimento degli “obblighi tributari” della scissa, includa tra questi (obblighi) anche le “sanzioni pecuniarie”: “le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie e ogni altro debito...”.

Tanto premesso, sulla base delle considerazioni prima formulate in merito al significato da attribuire al sintagma “posizioni soggettive” (per le quali è previsto un criterio di riparto di tipo proporzionale); chiarito che nulla esclude possano rientrare tra queste (o meglio ne siano derivazione) anche gli “obblighi tributari”; acclarato che possa, quindi, applicarsi con riferimento ai medesimi (obblighi tributari) la regola della ripartizione *pro quota*; per effetto dell’esplicita inclusione (13° comma) tra questi ultimi delle “sanzioni pecuniarie”, l’art. 173 del t.u.i.r. si porrebbe quale norma di completamento della disciplina prevista dall’art. 15, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, definendo la misura del concorso solidale delle beneficiarie all’adempimento.

(28) Al riguardo, v. anche, circolare 10 luglio 1998, n. 180/E, ove, con riferimento ai vari tipi di scissione, viene precisato che «in entrambe le ipotesi sorge [...] una responsabilità solidale delle società (sia quella scissa che quelle beneficiarie) per violazioni commesse prima della scissione, in conformità del resto a quanto già stabilito dall’articolo 2504-*decies* del codice civile, ma senza i limiti ivi previsti (relativi al valore effettivo del patrimonio netto trasferito o rimasto)».

Di segno contrario risulta, L. Castaldi, *Scissioni societarie e responsabilità tributaria*, cit., 770-771, che dal punto di vista sostanziale colloca le sanzioni amministrative tributarie in una dimensione “*para-penale*”.

L’A., in particolare, con riferimento alla questione sollevata Comm. trib. prov. Pisa (ord. 10 settembre 2015) in relazione alla legittimità costituzionale (anche) dell’art. 15, 2° comma, d.lgs. n. 472 del 1997, parla di “mancata occasione” di pervenire ad una pronuncia “di indubbio interesse a livello sistematico”. Il giudice remittente invero “mancando di coraggio” avrebbe posto la questione in termini errati, facendo leva sugli artt. 3 e 53 Cost., e non invece sull’art. 27 Cost. e sul principio di personalità della responsabilità penale. Ciò in considerazione del processo evolutivo dottrinale e giurisprudenziale in relazione alla funzione e natura delle sanzioni amministrative tributarie, per i cui riferimenti bibliografici si rimanda al contributo citato.

Ne deriverebbe anche in materia di sanzioni amministrative un regime di responsabilità solidale basato su di un criterio di riparto di tipo proporzionale, quale conseguenza, appunto, dell'espresso richiamo alle "sanzioni pecuniarie" da parte dell'art. 173, 13° comma, t.u.i.r.

Tale interpretazione sistematica sembrerebbe, peraltro, maggiormente condivisibile dal momento che, così interpretato, l'art. 173 del t.u.i.r., in materia di sanzioni, si porrebbe come norma di favore *pro* contribuente.

7. – *Considerazioni conclusive*

Deve ritenersi pertanto che in forza dell'operazione di scissione, nonostante la nuova articolazione degli organismi societari, vi sarebbe ad ogni modo una continuità del substrato societario dell'impresa, che determina il subentro delle società beneficiarie nelle situazioni giuridiche soggettive della scissa anteriori alla scissione.

L'originario ente (società scissa) non cesserebbe di esistere, ma cambierebbe veste dando semplicemente vita ad una frammentazione dell'originario patrimonio, con la conseguente continuità delle strutture organizzative e della titolarità dei rapporti giuridici.

Ne è corollario la previsione di un regime di responsabilità solidale di tutte le società partecipanti alla scissione per i debiti della scissa anteriori all'operazione.

L'apparente differenza di disciplina per l'adempimento dei debiti fiscali rispetto a quanto sancito dal Codice civile ha indotto dottrina e giurisprudenza a ritenere che mentre nell'ambito della disciplina civilistica sia previsto un regime di responsabilità solidale delle beneficiarie nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna di esse, in materia fiscale, al contrario, dei debiti della scissa risponderebbero solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione.

Ne conseguirebbe che, per effetto della natura speciale della norma tributaria, il diverso regime per i debiti fiscali (rispetto a quelli di natura civilistica) deve considerarsi prevalente, non trovando applicazione la disciplina (generale) della limitazione di responsabilità solidale prevista dal Codice civile.

Sempre secondo l'opinione prevalente, ciò troverebbe conferma dal lato dell'interpretazione sistematica nell'art. 15, 2° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, il quale, limitandosi a sancire in materia di sanzioni amministrative la sussistenza di un regime di responsabilità solidale in capo alle beneficiarie per le violazioni commesse dalla scissa, e non facendo alcun riferimento a suoi eventuali limiti, sembrerebbe propendere per la portata illimitata di tale regime.

La tesi della responsabilità illimitata, sebbene di notevole carattere persuasivo, non sembra tuttavia pacificamente condivisibile.

Ed invero, secondo una lettura coerente dell'art. 173 del t.u.i.r., il 12° e 13° comma, nonostante si riferiscano espressamente all'adempimento e agli eventuali accertamenti dei debiti pregressi della scissa – senza porre, tuttavia, una deroga ai limiti previsti dalla disciplina civilistica⁽²⁹⁾ – non esaurirebbero la disciplina normativa da applicare in materia. Si limiterebbero, piuttosto, a confermare che anche in ambito fiscale è previsto un regime di responsabilità solidale.

Al contrario, per individuare la portata di tale regime, non si esclude possa prendersi in considerazione il disposto di cui al precedente 4° comma del medesimo articolo, che identifica nel criterio “proporzionale” il limite entro cui le posizioni soggettive della scissa sono attribuite alle beneficiarie.

Dal momento che tali posizioni sono inevitabilmente connesse alla determinazione dell'imponibile e dunque agli obblighi tributari che ne derivano, se ne desume automaticamente il limite entro cui questi ultimi devono essere attribuiti alle beneficiarie.

Ciò posto, anche in materia fiscale opererebbe un regime di responsabilità solidale limitata (di tipo proporzionale), costituendo il 4° comma dell'art. 173 l'antecedente logico di quanto poi sancito al 12° e 13° comma.

Sulla base di un'interpretazione di sistema, si ritiene, peraltro, che le considerazioni effettuate in materia di debiti tributari possano valere anche con riferimento alle sanzioni amministrative, per effetto del loro espresso richiamo da parte del citato art. 173 del t.u.i.r., il quale si porrebbe come norma di completamento della disciplina generale prevista dall'art. 15, d.lgs. n. 472 del 1997.

dott. ROBERTA CORRIERE (*)

(29) Dello stesso avviso G. Melis – F. Montanari, *Sulla responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale*, cit., *passim*.

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e valutato positivamente da due componenti del Comitato scientifico della Rivista.