
Effetti fiscali sostanziali e processuali in caso di scissione

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 28 Dicembre 2017

partendo da una sentenza di Cassazione analizziamo il destino dei debiti tributari in caso di operazione di scissione: come funziona la responsabilità solidale? quali sono le parti processuali fra le società che rientrano nel perimetro dell'operazione di scissione?

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23343 del 16.11.2016, ha chiarito alcuni rilevanti aspetti, sia sostanziali che processuali, in tema di effetti fiscali della scissione.

Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate aveva notificato ad una società avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2003, 2004 e 2005.

Avverso tali avvisi di accertamento la società proponeva ricorsi innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo, che li rigettava con sentenze divenute definitive.

La concessionaria per la riscossione notificava quindi cartelle di pagamento ad altra società (costituitasi a seguito di scissione dalla prima), qualificandola "responsabile in solido del contribuente" (quella di cui agli avvisi precedenti), che pure veniva comunque menzionata come destinataria della cartella, con indicazione della circostanza che "gli importi ... sono dovuti a titolo definitivo a seguito di decisione della commissione tributaria provinciale".

Avverso la cartella proponeva quindi ricorso la società destinataria della cartella (ma non dei precedenti avvisi).

La sentenza di rigetto della Commissione Tributaria Provinciale di Arezzo, appellata dalla contribuente, veniva poi riformata dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana, che dichiarava l'illegittimità della cartella, in quanto, pur essendo legittime "*motivazioni molto sintetiche ... al limite costituite dal mero richiamo dell'atto presupposto ove ... già noto al contribuente*", nel caso di specie, in cui la società ricorrente era derivata da scissione parziale dalla prima, destinataria degli avvisi poi divenuti definitivi, si

rendeva "essenziale la diretta conoscenza da parte della figlia dell'avviso di accertamento rivolto alla società-madre", interpretando la Commissione Regionale l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986 come solo escludente lo "obbligo di coinvolgere la figlia nella procedura relativa alla madre", senza però "incidere sull'obbligo dell'amministrazione di portare a conoscenza della figlia quell'avviso di accertamento ... che costituisce la fonte della sua obbligazione solidale", anche considerato che nel caso specifico la cartella era "l'unico atto con cui l'amministrazione estrinseca il potere impositivo" e quindi impugnabile anche per vizi diversi da quelli suoi propri, stante la diversità delle persone giuridiche.

Avverso questa decisione l'Agenzia delle entrate ed Equitalia proponevano separati ricorsi per cassazione, poi riuniti.

Sia l'Agenzia delle Entrate che il concessionario denunciavano, tra le altre, violazione e falsa applicazione dell'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986, dell'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 nel testo vigente 'ratione temporis'.

I motivi di ricorso, secondo i giudici di legittimità, erano fondati.

La Corte evidenzia che, con i motivi di censura per violazione di legge innanzi riepilogati, le ricorrenti avevano lamentato che, avendo la Commissione Tributaria Regionale in sostanza ipotizzato che, in caso di scissione societaria, stante la diversità delle persone giuridiche coinvolte, non sia sufficiente che la cartella di pagamento riporti i soli elementi richiesti dall'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973, pacificamente sussistenti nel caso in esame, ma sia necessario che la cartella "porti a conoscenza della figlia quell'avviso di accertamento ... che costituisce la fonte della sua obbligazione solidale", ciò risultava dunque in contrasto, oltre che con la previsione dei requisiti della cartella indicati da detta norma del d.p.r. n. 602 del 1973 e relativi d.m. attuativi, anche con l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986, che, con valore di norma speciale rispetto alla residua disciplina in tema di motivazione degli atti amministrativi e in particolare impositivi di tributi, espressamente esclude, in caso di scissione societaria, "oneri di avvisi o di altri adempimenti", in aderenza ad una configurazione della scissione da parte del legislatore quale operazione che esime l'Amministrazione da incombenze che non sarebbero state necessarie in assenza della scissione stessa.

Rileva quindi il collegio che, rispetto al caso di specie, in cui l'atto di scissione aveva avuto effetto nel giugno 2005 (successivamente quindi agli anni di imposta oggetto di contestazione), l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986, 'ratione temporis' vigente, ai commi 12 e 13, disponeva che "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. I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione. Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le 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."

I giudici di legittimità sottolineano poi come la stessa Corte (sez. 5 n. 9594 del 2016, nn. 13059 e 13061 del 2015), nel far applicazione della predetta disciplina, ha già affermato che, in tema di scissione (anche parziale, e non solo totale, a differenza di quanto deduceva la contribuente nel controricorso), per i debiti fiscali della società scissa, relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione, rispondono solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione, come conferma anche l'art. 15, comma 2, 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, diversamente dalla disciplina della responsabilità relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506 bis, comma 2 e 2506 quater, comma 3, cod. civ., prevedono precisi limiti.

In tale quadro, come affermato nel citato precedente del 2016, in relazione agli avvisi di accertamento notificati alla società scissa prima della scissione, non è quindi necessario reiterare la notifica degli stessi alla società beneficiaria ai fini dell'avanzamento del procedimento di accertamento e di riscossione.

Il tema da chiarire, continua la Corte, era dunque se, una volta intervenuta notifica di avviso di accertamento a carico della società scissa, ai fini della notifica, dopo l'efficacia della scissione, della successiva cartella di pagamento a carico della beneficiaria, sussistano, come ipotizzava la Commissione Tributaria Regionale, requisiti motivazionali della cartella ulteriori rispetto a quelli dettati dal cit. art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973.

La Suprema Corte, a tal riguardo, afferma dunque che l'art. 173 del d.p.r. n. 917 del 1986 (disposizione inserita nella disciplina delle imposte dei redditi in quanto tale settore del diritto delle imposizioni è il più interessato ai fini delle operazioni di scissione, ma da qualificarsi norma di diritto tributario generale)

esclude il sussistere di ulteriori requisiti motivazionali.

Infatti, fermo il principio già affermato in giurisprudenza, secondo cui, in base a detto art. 173, co. 13, non è necessario reiterare la notifica dell'avviso di accertamento alla società beneficiaria della scissione ai fini dell'avanzamento del procedimento di riscossione, la Corte precisa che, secondo lo stesso art. 173, co. 13, per le debenze tributarie anteriori alla scissione parziale, *"gli accertamenti e ogni altro procedimento ... sono svolti nei confronti della società scissa"* (salva, nella scissione totale, la prosecuzione presso la designata in sede di operazione societaria o, in mancanza, individuata secondo un criterio obiettivo legale), mentre le società beneficiarie, obbligate in ogni tipologia di scissione solidalmente 'ipso iure' e assoggettate anche ai provvedimenti cautelari consequenziali, hanno *"facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti"*, il che, responsabilizzando gli organi della società beneficiaria che dalla scissa traggono la loro ragion d'essere, implica anche che nessuno specifico ulteriore onere di comunicazione sussiste a carico dell'ente impositore (o, per esso, del concessionario per la riscossione).

In conclusione, la creazione di uno o più nuovi soggetti giuridici all'esito della scissione resta indifferente ai fini tributari, salvo che, ferma restando la responsabilità della scissa o della società beneficiaria designata, per la responsabilità, altrimenti insussistente, delle partecipanti quali condebitrici solidali, a prescindere dai limiti di cui all'art. 2506-quater e per la prosecuzione nei confronti di queste sia dell'accertamento che della riscossione, anche previ atti cautelari.

La 'ratio' di tale disciplina, evidenzia la Corte, va individuata, da un lato, nella circostanza per cui gli organi delle società beneficiarie sono ben informati della precedente vita societaria e, dall'altro, nella irrazionalità di una diversa disciplina che imponesse all'Amministrazione finanziaria, in dipendenza di una trasformazione societaria che l'Amministrazione stessa non potrebbe in alcun modo impedire o posporre, procedimenti di accertamento o riscossione dei tributi inutilmente aggravati, potendo peraltro operazioni straordinarie di tale tipo essere realizzate in qualunque stadio dei procedimenti tributari, anche a fini di ostacolo dell'attività impositiva.

Ed è del resto molto chiara l'espressione del testo di legge secondo cui i procedimenti di accertamento (e riscossione) sono svolti nei confronti della scissa, salva la facoltà di informarsi e partecipare degli organi della beneficiaria, *"senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione"*.

Tale espressione, con riferimento al caso di specie, andava quindi interpretata nel senso che, ben avendo potuto, ex art. 173 co. 13 cit., gli organi della società beneficiaria prendere cognizione (nonché

intervenire, anche coltivando impugnative in sede giudiziale) dell'avviso di accertamento notificato alla scissa, e da questa fatto oggetto di ricorso, nessun altro adempimento, anche di integrazione motivazionale, poteva sussistere a carico dell'Amministrazione (e/o del concessionario per la riscossione) in dipendenza di una operazione societaria quale la scissione.

Né assumeva rilevanza, come invece concluso da parte della CTR, la diversa personalità giuridica della società beneficiaria.

La Corte di Cassazione precisa infine anche che, nel caso in cui l'avviso di accertamento venga notificato alla scissa dopo che la scissione ha già avuto effetto, quel che conta, ai fini dell'operare della disposizione dell'art. 173 sopra citato, è il riferimento temporale (del periodo di imposta) all'epoca antecedente della scissione, come si evince anche dalla lettura congiunta dei commi 12 e 13 sopra evidenziati, in base ai quali si fa riferimento agli *“obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto ...”*, per cui, correttamente, nel caso di specie, l'avviso di accertamento era stato notificato alla società scissa anche dopo l'operatività della scissione, salvo a notificarsi, senza ulteriori oneri motivazionali a carico dell'Amministrazione, la successiva cartella alla beneficiaria, in base alle regole di solidarietà legale.

27 dicembre 2017

Giovambattista Palumbo

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2017/12/scissione-solidarieta-fiscal.html>