Responsabilità solidale verso i soci e i creditori della società scissa e della società beneficiaria della scissione

di Fabio Carrirolo

Pubblicato il 21 Ottobre 2015

l'operazione di scissione presenta molte problematiche riguardanti il destino dei debiti della società scissa: la responsabilità solidale, responsabilità fiscale, il problema dei debiti fiscali, i profili elusivi della scissione

Aspetti generali

Le operazioni straordinarie di impresa sono disciplinate da disposizioni che, sotto il profilo civilistico, prevedono anche un regime di responsabilità verso i soci e i creditori delle società coinvolte. Le stesse operazioni sono assistite da norme speciali per quanto attiene alle relative conseguenze fiscali, intese a salvaguardare e a correttamente attribuire l'obbligazione tributaria.

In particolare nell'ambito della scissione è previsto (ai sensi dell'art. 173, c. 13, del TUIR) che *«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 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»*.

Secondo quanto è stato affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 13059 del 24.6.2015, tale regime di solidarietà tributaria, operante per il caso della scissione parziale tra società scissa e società beneficiarie della scissione, ha carattere illimitato, alla luce della natura speciale della norma tributaria rispetto a quella civilistica. Per esso non può quindi trovare applicazione la limitazione prevista dall'art. 2506-*quater* c.c., che circoscrive la responsabilità nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto alla società beneficiaria della scissione. Questa conclusione è rafforzata dall'art. 15 del D.Lgs. n. 472/1997, che, in materia di sanzioni, prevede anch'esso una regime di solidarietà tra società scissa e società beneficiaria della scissione.

Aspetti civilistici della scissione

La scissione delle società può essere totale o parziale.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In presenza di scissione parziale, la riduzione del capitale sociale si rende necessaria solo se il trasferimento intacca il capitale sociale, e non nel caso in cui una S.p.a. si scindesse trasferendo una parte del patrimonio che incide solo sugli utili distribuibili e sulle riserve disponibili, evitando qualsiasi riduzione del capitale.

Secondo l'art. 2506, c. 1, c.c., attraverso la scissione, una società (scissa) assegna l'intero patrimonio a più società (beneficiarie), preesistenti o di nuova costituzione, o parte del patrimonio, in tal caso anche ad una sola società, e le relative azioni o quote ai suoi soci.

Il successivo secondo comma dell'articolo consente:

- un conguaglio in danaro, purché non superiore al 10% del valore nominale delle azioni o quote attribuite;
- per consenso unanime, che ad alcuni soci non vengano distribuite azioni o quote di una delle società beneficiarie della scissione, ma azioni o quote della società scissa.

A seguito della scissione, la società scissa può attuare il proprio scioglimento senza liquidazione, ovvero continuare la propria attività (art. 2506, c. 3, c.c.).

La partecipazione alla scissione è preclusa per le società in liquidazione che abbiano iniziato la distribuzione dell'attivo (art. 2506, c. 4, c.c.).

Al riguardo, è stato rilevato in dottrina (ed evidenziato nella relazione illustrativa alla legge-delega 3.10.2001, n. 366, per la riforma del diritto societario) che tale esclusione potrebbe pregiudicare le possibilità di pervenire al risanamento dell'impresa mediante operazioni di scissione, soprattutto nell'ambito delle procedure di amministrazione controllata e straordinaria, che sono finalizzate al recupero della società, più che alla liquidazione della stessa.

La concreta disciplina della scissione fa rinvio, come verrà meglio evidenziato più avanti, alle norme riguardanti la fusione. In entrambi i casi, si tratta infatti di operazioni straordinarie che coinvolgono più società, e che, opposte e speculari in apparenza, posseggono in realtà numerosi tratti comuni.

Il conferimento degli elementi patrimoniali

Secondo le regole stabilite nel progetto di scissione, l'organo amministrativo deve disporre il conferimento degli elementi dell'attivo e del passivo del patrimonio della scissa.

Se vi sono elementi dell'attivo la cui destinazione non è desumibile dal progetto, essi (art. 2506-*bis*, secondo comma, c.c.):

- in caso di scissione totale, sono ripartiti tra le società beneficiarie, proporzionalmente alla quota di patrimonio netto assegnato a ciascuna di esse;
- in caso di scissione parziale, rimangono in capo alla scissa.

In relazione agli elementi del passivo, per essi, a norma dell'art. 2506-*bis*, terzo comma, c.c., se la loro destinazione non è desumibile dal progetto, rispondono in solido:

- in caso di scissione totale, le società beneficiarie;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- in caso di scissione parziale, sia la società scissa che le società beneficiarie.

La responsabilità solidale è in tale contesto limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria.

La responsabilità delle società

La limitazione della solidarietà passiva appare motivata dall'opportunità di non far concorrere i creditori anteriori alla scissione sui beni sopravvenuti a quest'ultima (con ciò attribuendo loro un ingiustificato vantaggio rispetto ai creditori post-scissione), pur salvaguardando in generale i diritti e le garanzie patrimoniali dei terzi.

In tale contesto, l'omissione o l'irregolarità nell'indicazione di una voce del passivo determinerebbe l'impossibilità, per i terzi e per i soci di minoranza della scissa e della beneficiaria, di conoscere la stessa esistenza del rischio (al di là dell'individuazione della società alla quale va essere imputata la posta passiva).

L'imputazione in via solidale degli elementi del passivo non considerati analiticamente è prevista, evidentemente, quale sanzione per l'omessa informativa capace di favorire l'opposizione dei terzi creditori.

A titolo esemplificativo, tali previsioni consentono di prevenire i possibili utilizzi fraudolenti verso i creditori dell'istituto della scissione, che potrebbero attuarsi, nel contesto della scissione parziale, attraverso l'accollo delle poste passive alla scissa e di quelle attive alla beneficiaria.

Per gli elementi del passivo la cui destinazione non sia desumibile dal progetto, la responsabilità di ogni partecipante alla scissione deve intendersi come diretta (con la conseguente possibilità, per ogni creditore, di rivolgersi immediatamente ad una qualsiasi delle società che hanno preso parte all'operazione).

La neutralità fiscale della scissione

Come la fusione, anche la scissione è fiscalmente neutra.

L'art. 34 della L. 142/1992 (che ha attuato la direttiva del Consiglio n. 90/434/CEE) ha infatti previsto per le operazioni di fusione, conferimento e scissione societaria un regime di neutralità fiscale.

Successivamente, per effetto dell'art. 27 della L. 23.12.1994 n. 724, le operazioni di fusione e di scissione deliberate a decorrere dal 14.1.1995 sono divenute neutrali ai fini delle imposte sui redditi.

Specularmente, è stata disposta l'inutilizzabilità del disavanzo di fusione o di scissione emergente per l'iscrizione di valori in franchigia d'imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operate.

L'art. 3, comma 105, della L. 28.12.1995, n. 549, ha disposto che non costituisce plusvalenza iscritta l'utilizzazione ai soli fini del bilancio del disavanzo da annullamento e da concambio per l'iscrizione di maggiori valori sugli elementi patrimoniali provenienti dalle società fuse, incorporate o scisse nonché per l'iscrizione dell'avviamento.

Anche nel caso delle scissioni, così come per le fusioni, è affermato il principio di neutralità sotteso all'operazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ciò è espressamente previsto dall'art. 173 del TUIR, il cui primo comma afferma che la scissione totale o parziale di società non costituisce realizzo né distribuzione delle plus e minusvalenze dei beni della scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento. Il secondo comma aggiunge che, ai fini della determinazione del reddito delle società partecipanti alla scissione, non si tiene conto dell'avanzo o del disavanzo di concambio o di annullamento.

La responsabilità fiscale nelle scissioni

I riflessi fiscali delle operazioni di scissione societaria, che in parte ripercorrono quelli delle fusioni, sono disciplinati dall'art. 173 del D.P.R. 917/1986.

Tali aspetti sono inquadrati di seguito, in relazione sia alle società scissa che alle beneficiarie e alla situazione dei soci.

A tale riguardo si rammenta che gli obblighi tributari della scissa riferibili a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti, a norma del comma 12 dell'articolo in commento:

- in caso di scissione parziale, dalla stessa società scissa;
- in caso di scissione totale, trasferiti alla società beneficiaria designata nell'atto di scissione.

In base al successivo comma 13 dell'articolo 173, i controlli fiscali, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo alla verifica del rispetto degli obblighi fiscali della scissa sono svolti:

- in caso di scissione parziale, nei confronti della stessa società scissa;
- in caso di scissione totale, nei confronti di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio fiscale della società scissa.

Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione.

Le ulteriori 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 relativi procedimenti e di prendere cognizione degli atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione.

Il comma 14 aggiunge che, ai fini di tali procedimenti, la società scissa o quella designata devono indicare, a richiesta degli organi dell'Amministrazione, i soggetti e i luoghi presso i quali sono eventualmente depositate (se non conservate presso la propria sede legale) le scritture contabili e la documentazione amministrativa e contabile relative alla gestione della scissa, con riferimento a ciascuna delle parti del suo patrimonio trasferite o rimaste.

In caso di conservazione presso terzi estranei alla operazione deve essere esibita l'attestazione di cui all'art. 52, c. 10, D.P.R. n. 633/1972.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel caso di inadempimento a tali obblighi, o di opposizione all'accesso, o di rifiuto di esibire in tutto o in parte quanto richiesto dall'Amministrazione, sono applicate le disposizioni dell'art. 52, c. 5 (relativo all'inutilizzabilità delle scritture e dei documenti a proprio favore in sede amministrativa e contenziosa).

La questione controversa

La pronuncia della Cassazione del 2015, sopra richiamata, interviene in esito a un contenzioso di merito che riguardava una cartella di pagamento emessa nei confronti della società ALFA S.r.l., in quanto beneficiaria della scissione che aveva interessato la società scissa (Istituto di Vigilanza Privata Alfa S.r.l.), per i debiti fiscali di quest'ultima.

Nell'accogliere l'appello dell'Agenzia delle Entrate, la CTR aveva argomentato che il debito fiscale della società scissa doveva intendersi noto alla beneficiaria, giacché lo stesso emergeva dalle dichiarazioni fiscali dell' Istituto di Vigilanza Privata.

Inoltre, anche se non era stato provato che la comunicazione di irregolarità fosse stata data alla beneficiaria, la stessa CTR aveva affermato che tale adempimento non era necessario. Ciò perché, secondo la commissione di merito, la comunicazione non era prescritta a pena di nullità se la cartella emessa avesse chiesto il pagamento delle imposte in modo conforme all'autoliquidazione fatta in dichiarazione.

La società contribuente aveva proposto ricorso per cassazione e l'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso e ricorso incidentale.

I motivi di ricorso

Con il primo motivo di ricorso la contribuente censurava la sentenza della CTR affermando la violazione e falsa applicazione dell'art. 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5 del c.p.c., nonché dell'art. 112 c.p.c., osservando che la commissione non aveva correttamente applicato le disposizioni sulla scissione parziale, le quali limitavano la responsabilità della beneficiari» nei soli limiti dei debiti attribuiti e del patrimonio assegnato.

La CTR aveva ritenuto non provata tale limitazione, la quale - secondo la società ricorrente per cassazione - doveva invece ritenersi operante nel caso di specie perché risultante dalla documentazione depositata.

Aggiungeva inoltre la società che doveva giudicarsi *«errata la tesi della CTR che, sic et simpliciter, aveva ritenuto estendibile alla beneficiaria tutti i debiti della scissa, in evidente violazione della norma speciale di cui al comma 12 dell'art. 123-bis, oggi 173, DPR 917/86»*.

Con il secondo motivo di ricorso era invece contestata la sentenza affermando che la CTR avrebbe dovuto ricavare - in attuazione di quanto disposto dall'art. 2506-*bis*, terzo comma, c.p.c. - che a seguito di scissione la società beneficiaria poteva rispondere dei debiti della scissa solamente *«nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ricevuto»*, ciò in quanto «nel progetto di scissione non vi era alcuna indicazione» del debito fiscale.

La maggior estensione della solidarietà fiscale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La Corte di Cassazione ha ritenuto che ambedue i motivi, congiuntamente esaminati per la loro connessione, fossero infondati.

A tale riguardo la Corte ha osservato quanto segue:

- la responsabilità per i debiti fiscali relativi a periodi di imposta anteriori rispetto all'operazione di scissione parziale è stata disciplinata dall'art. 173, c. 13, del TUIR, mediante aggiunta di un elemento specializzante rispetto alla responsabilità riguardante le obbligazioni civili;
- fermi restando gli obblighi erariali in capo alla scissa e alla beneficiaria, la disposizione del TUIR stabilisce che per i debiti fiscali rispondono non solo solidalmente ma anche illimitatamente tutte le società partecipanti all'operazione, fatto salvo il diritto di esercitare il regresso nei confronti degli altri coobbligati;
- tale lettura risulta confermata dall'art. 15, c. 2, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 che, secondo un'interpretazione sistematica, prevede che le società partecipanti la scissione siano tutte solidalmente e illimitatamente responsabili per le somme dovute per le violazioni tributarie;
- proprio in questa previsione di una illimitata responsabilità solidale risiede il carattere eccezionale della disciplina fiscale della solidarietà discendente dalle operazioni di scissione parziale.

La Cassazione ha esposto tali principi rifacendosi alla propria giurisprudenza pregressa (Cass. sez. III n. 15088 del 200), secondo la quale appunto la più ampia solidarietà fiscale non subisce i limiti che invece caratterizzano la responsabilità delle società partecipanti alla scissione relativa alle obbligazioni civili.

L'avviso bonario non è necessario

Con il terzo motivo di ricorso la società contribuente censurava la sentenza, sempre sulla base dell'asserito *error in procedendo*, in quanto la cartella avrebbe dovuto essere *«preceduta dal cosiddetto avviso bonario che non risultava affatto»*.

A detta della ricorrente, la legge stabiliva infatti *«la necessità del previo avviso bonario nella ipotesi, come quella in esame, in cui vi fosse stato contrasto tra la dichiarazione resa dal contribuente e il risultato dei controlli automatici»*.

Questo motivo è stato ritenuto inammissibile perché nel caso di specie non si era registrata alcuna difformità tra i redditi dichiarati e quelli riscontrati nella liquidazione: le imposte richieste in cartella, infatti, erano del tutto corrispondenti a quelle dichiarate dalla società scissa.

21 ottobre 2015

Fabio Carrirolo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D