

Se si partecipa alla scissione, si risponde in solido per i debiti fiscali

di [Sonia Cascarano](#)

Pubblicato il 3 Gennaio 2017

la Cassazione ha recentemente affermato un principio fondamentale relativamente alla responsabilità solidale ed illimitata in caso di operazione di scissione: le società partecipanti alle operazioni di scissione, sia quella parziale che totale, hanno per i periodi d'imposta precedenti una responsabilità solidale ed illimitata per i debiti fiscali della società scissa

Con la sentenza nr. 23342, depositata il 16 novembre 2016, la Corte di Cassazione ha affermato un principio fondamentale relativamente alla responsabilità solidale ed illimitata in caso di società scissa.

In particolare, le società partecipanti alle operazioni societarie di scissione, considerando sia quella parziale che totale, hanno, per i periodi d'imposta precedenti, una responsabilità solidale ed illimitata per i debiti fiscali della società scissa anche senza la necessità di reiterare la notifica dell'avviso di accertamento alla beneficiaria della scissione

Il caso parte da una notifica dell'Agenzia ad una s.r.l. per avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2003, 2004 e 2005, contro i quali, la società ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale che rigettava.

La concessionaria per la riscossione Equitalia (allora Cerit s.p.a. ora Equitalia Centro s.p.a.), notificava cartelle di pagamento ad altra s.r.l., in quanto *responsabile in solido del contribuente*, quest'ultimo lasciato menzionato come destinatario della cartella: la società destinataria proponeva ricorso nei confronti dell'Equitalia Cerit s.p.a., che chiamava in causa l'Agenzia delle Entrate.

La sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di rigetto, è stata riformata dalla Commissione Tributaria Regionale, che ha dichiarato la illegittimità della cartella basandosi sul dato delle *motivazioni molto sintetiche al limite costituite dal mero richiamo dell'atto presupposto ove già noto al contribuente*: la seconda s.r.l., destinataria della notifica da parte di Equitalia, derivava dalla scissione parziale dalla

prima s.r.l. e la Commissione Regionale, leggendo l'art. 173 del D.P.R. n. 917/86 come escludente *l'obbligo di coinvolgere la figlia nella procedura relativa alla madre senza incidere sull'obbligo dell'amministrazione di portare a conoscenza della figlia quell'avviso di accertamento che costituisce la fonte della sua obbligazione solidale, precisa che è essenziale la diretta conoscenza da parte della figlia dell'avviso di accertamento rivolto alla società-madre.*

Contro la decisione della Commissione Regionale l'Agenzia delle Entrate e l'Equitalia proponevano separati ricorsi per cassazione, poi riuniti, con, rispettivamente, due motivi e quattro motivi.

In particolare:

- con il primo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, per l'art. 360, c. 1, n. 3 c.p.c., 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* e degli artt. 3 e 7 della L. n. 212 del 2000;
- con il secondo motivo deduce motivazione insufficiente e contraddittoria in relazione all'art. art. 360, c. 1, n. 5 c.p.c.;
- con il primo motivo del proprio ricorso Equitalia denuncia, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 nel testo vigente *ratione temporis* e dei relativi D.M. di attuazione;
- con il secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 21 *octies* della I. n. 241 del 1990;
- con il terzo motivo denuncia, per l'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 173 del D.P.R. n. 917 del 1986;
- con il quarto motivo deduce motivazione insufficiente e contraddittoria ex art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c.

La Suprema Corte esamina congiuntamente i motivi considerandoli fondati.

Con le motivazioni addotte le parti ricorrenti hanno lamentato che quanto definito dalla Commissione Tributaria Regionale (cioè che in caso di scissione societaria, a ragione della diversità delle persone giuridiche coinvolte, non sia sufficiente che la cartella di pagamento riporti gli elementi ex art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 ma c'è bisogno che la cartella *porti a conoscenza della figlia quell'avviso di accertamento che costituisce la fonte della sua obbligazione solidale*) risulta in contrasto sia con quanto previsto dal D.P.R. n. 602/73 e relativi D.M. attuativi sia con l'art. 173 del D.P.R. n. 917/86 che, come norma speciale, esclude oneri di avvisi o di altri adempimenti in caso di scissione societaria, operazione, questa, letta dal legislatore come operazione che solleva l'amministrazione da incombenze che non sarebbero state necessarie in assenza della scissione stessa.

Il testo dell'art. 173 del D.P.R. n. 917 del 1986, *ratione temporis*, commi 12 e 13, dispone(va): “*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”.

Riprendendo la giurisprudenza della Corte, come la sentenza n. 9594 del 2016 - Sez. 5, sentenze nn. 13059 e 13061 del 2015, gli Ermellini hanno affermato il principio per il quale, in tema di scissione anche parziale, 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, così come l'art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 (l'articolo riportato prevede la solidarietà illimitata di tutte le beneficiarie nelle operazioni di scissione, in maniera differente da quanto disciplinato dagli artt. 2506 bis, comma 2 e 2506 quater, comma 3, cod. civ, in tema di responsabilità per le obbligazioni civili che prevedono precisi limiti).

La domanda da farsi è se, considerato il quadro normativo sopra esposto, nel caso di notifica di avviso di accertamento a carico della società scissa, per la notifica di successiva cartella di pagamento a carico della beneficiaria dopo l'efficacia della scissione ci siano requisiti motivazionali della cartella diversi ed ulteriori rispetto a quelli che sarebbero previsti nel caso di inesistenza dell'operazione societaria.

L'art. 173 del D.P.R. n. 917 del 1986 esclude il sussistere di ulteriori requisiti motivazionali: considerato il principio della giurisprudenza per il quale, ex art. 173, c. 13, non è necessario reiterare la notifica dell'avviso di accertamento alla società beneficiaria della scissione per il procedimento di riscossione, si sottolinea, comunque, che il comma 13 dello stesso articolo per i debiti tributarie precedenti l'operazione di scissione parziale, stabilisce che *“gli accertamenti e ogni altro procedimento sono svolti nei confronti della società scissa, mentre le società beneficiarie, obbligate in ogni tipologia di scissione solidalmente ipso iure” e assoggettate anche ai provvedimenti cautelari consequenziali, hanno meramente facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti”*.

Questo porta alla considerazione che, attuati i passaggi procedurali previsti nei confronti della scissa, non può sussistere nessun ulteriore onere di comunicazione a carico dell'ente impositore: dunque, la creazione di nuovi soggetti giuridici conseguenti alla scissione è non rilevante ai fini tributari, tranne che per la responsabilità, altrimenti insussistente, delle partecipanti come condebitrici solidali e per la prosecuzione nei loro confronti dell'accertamento e della riscossione.

Nel contesto normativo presentato ben si colloca il testo di legge per il quale i procedimenti di accertamento 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*, espressione, questa, interpretata nel senso che nessun adempimento ulteriore può essere a carico dell'amministrazione in costanza di un'operazione societaria come la scissione: la disciplina eccezionale non tiene conto della diversa personalità giuridica della società beneficiaria e della necessità del precedente avviso di accertamento soggettivamente loro ignoto.

Dunque, presupponendo la possibile oggettiva conoscibilità degli atti societari tra scissa e partecipanti, alla eventuale soggettiva mancanza di informativa, la legge vuole la facoltà di partecipazione della società beneficiaria ai procedimenti della la scissa, procedimenti che potrebbero coinvolgere la responsabilità solidale della beneficiaria, dei quali gli organi della beneficiaria hanno conoscenza o conoscibilità.

A questo punto, dato il caso concreto trattato dalla Cassazione nel quale l'avviso di accertamento è stato notificato alla scissa dopo che la definizione dell'operazione di scissione, si precisa il riferimento temporale al fine operativo della disposizione dell'art. 173.

Per l'articolo menzionato il discrimine temporale per i procedimenti tributari svolti nei confronti della scissa è l'epoca antecedente della scissione e non già quella relativa all'emanazione degli atti del procedimento ma della posizione debitoria a cui essi si riferiscono: infatti i commi 12 e 13 riportano 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. I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa.*

Nel caso specifico, l'avviso di accertamento è stato notificato alla società scissa anche dopo l'operatività della scissione, salvo la notifica della cartella successiva alla beneficiaria come atto necessario ai fini della riscossione in base alla solidarietà legale.

La Corte di Cassazione secondo le argomentazioni sopra esposte cassa la sentenza impugnata.

Si afferma che *“In riferimento alle operazioni di scissione societaria, ai sensi dell'art. 173 del D.P.R. n. 917 del 1986, commi 12 e 13, 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, a una società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione o individuata per legge, mentre tutte le società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito. I procedimenti relativi ai suddetti obblighi tributari sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella designata, ma nei confronti delle società beneficiarie solidalmente responsabili possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge e compiute le attività di riscossione, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'amministrazione, salvo a consentire alle società coobbligate, su loro istanza, di partecipare ai suddetti procedimenti riguardanti la società scissa, eventualmente proseguiti presso la designata, e di prendere cognizione dei relativi atti. In particolare, notificato - anche in epoca successiva all'efficacia della scissione - un avviso di accertamento alla società scissa o designata riferibile a periodo di imposta anteriore alla data dalla quale l'operazione ha avuto effetto, nessun onere sussiste a carico dell'amministrazione o del concessionario per la riscossione di*

rinnovazione della notifica dell'avviso nei confronti della società beneficiaria solidalmente obbligata, ovvero di integrazione dei requisiti di contenuto e forma della cartella di pagamento consequenziale all'avviso rispetto a quelli previsti per la notifica della stessa cartella ove l'operazione societaria non avesse avuto luogo”.

3 gennaio 2017

Sonia Cascarano