

La RESPONSABILITÀ per i DEBITI TRIBUTARI nella SCISSIONE

Analisi dei riferimenti normativi in tema di responsabilità tra le società coinvolte nelle operazioni di scissione anche alla luce della recente pronuncia della Commissione Tributaria Regionale Roma n. 549/1/14 del 31 gennaio 2014.

di **Marco Rescigno *** e **Paola Carrara ****

Una delle possibili conseguenze (e rischi) di un'operazione di scissione è il pregiudizio che i creditori sociali possono subire per effetto dello spossessamento di attivi e di passivi che la società scissa subisce a favore delle società beneficiarie. Infatti, la garanzia patrimoniale di ciascun creditore, come conseguenza logica dell'operazione straordinaria, subisce un frazionamento. Il Legislatore, ben conscio del rischio, ha previsto nel Codice civile all'art. 2506-quater un regime di responsabilità solidale tra i diversi soggetti coinvolti, i quali sono tenuti a rispondere delle passività facenti originariamente capo alla scissa entro il limite del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto.

Da un combinato di norme speciali emerge, tuttavia, un diverso il trattamento riservato al «creditore erariale» il quale, in caso di scissione, è tutelato da una responsabilità solidale tra i diversi soggetti coinvolti, senza alcun limite d'importo. Una recente sentenza della Commissione tributaria regionale di Roma (Ctr Roma 31 gennaio 2014, n. 549/14) ha permesso di affrontare il tema, che in passato ha trovato poche applicazioni giurisprudenziali, interventi dottrinali e prassi di riferimento. I Giudici capitolini nella Sentenza emessa hanno ritenuto

di accogliere la tesi che vede la norma fiscale, sulla responsabilità per debiti tributari contenuta nell'art. 173, Tuir [CFF ● 5273] e nell'art 15, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 [CFF ● 9478], fonte normativa speciale rispetto a quella civilistica prevista dall'art. 2506-quater ribadendo che «dal tenore letterale della norma la responsabilità solidale della società e della/e beneficiaria/e è illimitato, non essendo previsto alcun limite alla stessa».

A tal riguardo si ripercorrono nel presente articolo i riferimenti di legge che disciplinano il regime di responsabilità che sussiste in caso di scissione, per i debiti in genere e per quelli tributari in particolare, nonché il rapporto tra le diverse fonti normative che ha permesso ai Giudici Tributari di giungere alle conclusioni interpretative già menzionate.

RIFERIMENTI NORMATIVI

Nel seguito si ricordano i riferimenti normativi che disciplinano il regime di responsabilità, in caso di scissione, per i debiti in genere e per quelli tributari in particolare.

Art. 2506 - quater, co. 3, c.c.: «[...] ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non sod-

* dottore commercialista in Bergamo, Studio Rescigno.

** revisore legale in Bergamo.

SCISSIONE

disfatti dalla società cui fanno carico».

Art. 173, co. 13, Tuir: *«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'Agenzia delle Entrate della società scissa. Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto. 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. [...]».*

Art. 15, co. 2, D.Lgs. 472/1997 (Riforma delle sanzioni amministrative): *«[...] nei casi di scissione anche parziale di società o enti, ciascuna società o ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce il suo effetto».*

REGIME di RESPONSABILITÀ GENERALE in CASO di SCISSIONE

Il Legislatore ha introdotto una tutela su due distinti piani, a garanzia dei creditori sociali di una società che mette in atto un'operazione di scissione. Un primo piano, che si pone *ex ante* rispetto al perfezionamento dell'operazione straordinaria, consente ai creditori di opporsi alla scissione ai sensi dell'art. 2503, c.c. (richiamato per la scissione dall'art. 2506-ter, c.c.). Un secondo piano, che opera *ex post*, prevede la responsabilità delle società coinvolte nella scissione rispettivamente per i debiti d'incerta destinazione (art. 2506-bis, c.c.) e per la generalità dei debiti desumibili dal progetto di scissione. Si tratta di due norme che, pur disciplinando la stessa situazione, divergono l'una dall'altra, ma che comunque meritano un approfondimento. Per i debiti, la cui destinazione non è rilevabile dal progetto, come indicato dall'art. 2506-bis, c.c., le società beneficiarie sono responsabili solo nei limiti del valore del patrimonio netto effettivamente ricevuto dalla scissa, mentre quest'ultima risponde illimitatamente con l'intero patrimonio senza limitazione alcuna. Per i debiti la cui destinazione è desumibile dal progetto di

scissione, l'art. 2506-quater ultimo comma prevede che vale la responsabilità sussidiaria per tutte le società coinvolte nella scissione.

L'art. 2506-quater, che stabilisce *«ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico»* definisce, di fatto, per i debiti preesistenti all'operazione una responsabilità di tipo **diretto** ed **illimitato** per la beneficiaria assegnataria del debito della scissa (la quale risponde con l'intero patrimonio dei debiti trasferiti) e **sussidiario** per le altre società partecipanti alla scissione (le quali rispondono nei limiti del «valore effettivo» delle quote di patrimonio netto di cui risultano effettivamente assegnatarie).

Tra le finalità che possono sussistere per effettuare una scissione societaria collegata alla tutela dei creditori societari, interessante è il punto di vista elaborato da una parte della dottrina (supportata da una sentenza di Cassazione 22 dicembre 2010, n. 45031) che inquadra l'operazione straordinaria, come una «forma di assicurazione» dei soci per fronteggiare i rischi connessi ad una futura ed irreversibile crisi aziendale. Infatti, secondo tale visione la scissione può essere la premessa per limitare i danni economici conseguenti al verificarsi di situazioni di crisi. Scindendo e conferendo a società beneficiarie i rami d'azienda a più alto (o più basso) contenuto reddituale e patrimoniale si possono limitare gli effetti di un dissesto valorizzando, di fatto, elementi industriali che hanno ancora capacità produttive e reddituali, nonché avviamenti dell'attività industriale oggetto di scissione.

REGIME di RESPONSABILITÀ SPECIALE per i DEBITI TRIBUTARI in CASO di SCISSIONE

Fatti gli opportuni richiami ai regimi di responsabilità generale vigenti nel Codice Civile, con riferimento ai debiti di natura tributaria sono di seguito esposte alcune considerazioni riguardanti il regime di responsabilità speciale che opera per le società coinvolte in una scissione societaria.

La questione come si è già avuto modo di ricordare è disciplinata dal terzo capoverso del comma 3 dell'art. 173, Tuir che prescrive una responsabilità

solidale delle altre società beneficiarie per le «imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito» che derivi dall'attività della scissa, adottando nei loro confronti «i provvedimenti previsti dalla legge».

La responsabilità solidale delle società beneficiarie con la società scissa, esplicitamente indicata e prevista dal Tuir, opera in deroga alla responsabilità civilistica dell'art. 2506-quater già richiamata e commentata in precedenza che attribuisce la responsabilità delle beneficiarie in proporzione alla quota di patrimonio netto assegnato. La ratio del Legislatore ha inteso semplificare, nel caso di operazioni di scissione a favore dell'Amministrazione finanziaria, le procedure operative contando su una «responsabilità allargata a tutto campo» delle partecipanti all'operazione straordinaria per mezzo dell'intero patrimonio.

A questo proposito si potrebbe nutrire il dubbio se la norma del Tuir appena richiamata relativa ai limiti della responsabilità (come quella di cui si dirà nel seguito riguardo l'art. 15, co. 2, D.Lgs. 472/1997) sia una norma di rinvio al Codice civile o una norma in deroga. Si è dell'avviso che, alla stregua dei criteri generali d'interpretazione della legge, non può che attribuirsi alla norma prevista al comma 3 dell'art. 173, Tuir (come all'art. 15, co. 2, D.Lgs. 472/1997) il significato di una norma che deroga, sul punto in questione, alla norma generale dell'art. 2506-quater (ciò varrebbe ancor più per quanto previsto dal comma 2 dell'art. 15, D.Lgs. 472/1997 che, trattando della disciplina delle obbligazioni relative a sanzioni tributarie, fa desumere come l'intenzione del legislatore sia stata quella di rafforzare la garanzia del loro adempimento). Relativamente ai debiti di natura tributaria, analogo regime di responsabilità richiamato nell'art. 173, co. 13, Tuir, è indicato anche al comma 2 dell'art. 15, D.Lgs. 472/1997 («Riforma delle Sanzioni Amministrative») secondo cui, nei casi di scissione anche parziale di società ed enti, 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.

In altri termini, la scissione di una società, avvenuta mediante trasferimento dell'intero o di parte del

suo patrimonio a più società preesistenti o di nuova costituzione con contestuale assegnazione delle loro azioni o quote ai soci della prima comporta, anche alla luce di quanto prescritto dall'art. 15, D.Lgs. 472/1997 richiamato, una responsabilità solidale delle società (scissa e beneficiaria) per le violazioni commesse prima della scissione e ciò senza alcun limite, contrariamente a come contenuto nella normativa civilistica richiamata nel presente scritto.

INTERPRETAZIONE FINALE della SENTENZA e ULTERIORI PRINCIPI RICHIAMATI

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale, in base alle norme richiamate (contenute in nell'art. 173, Tuir e nell'art. 15, D.Lgs. 472/1997) e in deroga al principio generale previsto dall'art. 2506-quater, Codice civile, conferma l'interpretazione che, in caso di scissione, per i debiti tributari è vigente una responsabilità solidale ed illimitata tra le società coinvolte nell'operazione.

Inoltre, nella sentenza della Commissione sono affermati due ulteriori indicazioni ed interpretazioni degne di nota nella presente analisi.

È innanzitutto affermato che il regime di responsabilità opera per tutte le imposte, quindi per le imposte sui redditi, Iva e Irap; l'assunto riportato nella sentenza è giustificato per il fatto che la disposizione, pur se riportata in un testo delle imposte dirette (Testo unico imposte sui redditi), disciplina in via generale tutti gli aspetti della scissione ed è applicabile per tutte le imposte.

In ultimo, la sentenza fornisce un'esplicita indicazione sul criterio da seguire per la determinazione del «valore effettivo» che l'art. 2506-quater, c.c. richiama quale limite della responsabilità solidale. La sentenza, premettendo il fatto che «lo scopo della norma è evidentemente quello di tutelare i creditori preesistenti alla scissione evitando che essa venga utilizzata per eludere i pagamenti di debiti», indica il valore effettivo non tanto come valore del patrimonio netto contabile ma come «valore del patrimonio netto rettificato che scaturisce da una valutazione delle attività al loro valore corrente», determinato secondo il criterio di stima previsto dal principio contabile Oic 4.