

# PROPOSTA DI INTERVENTO

---

## CONVEGNO SCIENTIFICO

### ***“I principi in tema di sanzioni amministrative tributarie. Un bilancio a 25 anni dalla riforma”***

PALERMO 26-27 MAGGIO 2023

TEMA: *“e) la solidarietà delle società beneficiarie per i debiti fiscali della società scissa.”*

PROPONENTE: Antonio Borghetti, dottorando in diritto tributario nell'Università di Brescia

---

## ABSTRACT

**TITOLO:** L'immensurabile responsabilità fiscale delle società partecipanti all'operazione di scissione societaria: tra interesse fiscale e capacità contributiva

## INDICE

1. Il contrasto tra la disciplina civilistica e fiscale ed il limite dei netti patrimoniali.  
2. La (deludente) risposta della Corte costituzionale: i principi utilizzati 3. La successiva giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione 4. Le sanzioni tributarie 5. Possibili linee di sviluppo e contingentamento anche nell'interesse erariale.

### **1. Il contrasto tra la disciplina civilistica e fiscale ed il limite dei netti patrimoniali**

Svolta una breve e preliminare ricognizione delle principali differenze, anche terminologiche, tra la responsabilità solidale prevista in ambito civilistico ed in ambito fiscale, si intende muovere verso le possibili interpretazioni nell'interesse superiore, necessariamente comune alle due discipline, di tutela della categoria dei “creditori” delle società partecipanti alle operazioni di scissione.

## PROPOSTA DI INTERVENTO

---

Certamente, l'operazione di scissione, nell'alveo delle operazioni straordinarie d'impresa, è una di quelle (potenzialmente) più pericolose per i creditori - Erario incluso - data l'evidente *mission* di scomporre, suddividere e diversamente allocare in tutto (cd. scissione totale) o in parte (cd. scissione parziale) il patrimonio dell'impresa.

La previsione civilistica (art. 2506-quater, comma 3 del codice civile), che intende limitare la responsabilità solidale tra le partecipanti al "*valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto*" trova ragione nel voler mantenere integra - senza accrescerla - la garanzia dei creditori rispetto alla situazione ante-scissione. E qui, la locuzione "*valore effettivo*" lascia ampi margini di soggettività che possono, in qualche modo, garantire tutela anche nei casi di cd. scissione negativa, ovvero quell'operazione ove alla beneficiaria venga attribuito un netto patrimoniale negativo a valori contabili ma positivo a valori correnti (operazione ammessa a mente della prassi emanata dal Consiglio notarile di Roma Massima 1/2016, dal Consiglio notarile di Milano, Massima 72/2005 e dal Consiglio notarile Triveneto LE1 n. 9/08).

Dal punto di vista tributario la normativa positiva è oggi prevista nell'ambito delle imposte sui redditi dall'art. 173 comma 13 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in ambito Iva dall'art. 16 comma 12 della L. 24 dicembre 1993, n. 537 (che tratta tuttavia, il caso solo della scissione totale) e per quanto attiene alle sanzioni dall'art. 15 comma 2 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Il legislatore tributario quindi, con plurime disposizioni, in modo disorganico ha voluto - a contrario - estendere la solidarietà limitata prevista in ambito civilistico elidendo ogni restrizione quantitativa: ogni società è pertanto responsabile in solido per imposta, sanzioni ed interessi per l'intero importo eventualmente dovuto le per obbligazioni tributarie sorte ante-scissione in capo alla scissa e ciò a prescindere dal patrimonio netto ricevuto da questa, creando quindi una responsabilità solidale, illimitata e senza beneficio della preventiva escussione.

### **2. La (deludente) risposta della Corte costituzionale: i principi utilizzati**

Centrale, benché fortemente criticabile (e criticata in dottrina), è l'esame della pronuncia 26 aprile 2018, n. 90 con la quale il giudice delle leggi si è espresso

giudicando infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 173 comma 13 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e 15 comma 2 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 in rapporto agli articoli 3 e 53 della Carta fondamentale. Detta pronuncia ha fatto leva sul carattere di specialità del debito tributario assegnato (o sopravvenuto) per effetto della scissione rispetto agli altri debiti ed alle altre obbligazioni per le quali la disciplina civilistica prevale.

Tale specialità è – a mente della Corte costituzionale - tale da giustificare una responsabilità solidale ed illimitata. Ciò che non convince, tuttavia, sono principalmente le motivazioni addotte dalla Corte a sostegno della specialità del credito tributario e volte a valorizzare – in modo eccessivo – la funzione di questo nell'alimentare la finanza pubblica per assicurare l'equilibrio tra entrate e spese dello Stato, nel rispetto del vincolo costituzionale del principio del pareggio del bilancio e dei vincoli europei imposti dal Trattato sulla stabilità. Poca pregnanza ed enfasi sono, al contrario, state riservate sull'eccesso di tutela che una normativa siffatta porta in dote ad un creditore (involontario) in spregio agli altri.

### **3. La successiva giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione**

Il giudice di legittimità, che già prima (Cass. 24 giugno 2015, n. 13061, Cass. 3 novembre 2016, n. 22225, Cass. 16 novembre 2016, n. 23342, Cass. 29 novembre 2016, n. 24207) della sentenza della Corte Costituzionale era fortemente orientato a legittimare la responsabilità illimitata e solidale ha avuto, dopo detta pronuncia, ulteriore copertura per proseguire tale orientamento. Da qui, tra le più rilevanti, si possono citare le sentenze Cass. 6 dicembre 2018, n. 31591, Cass. 19 novembre 2019, n. 10238 e 10239, Cass. 7 aprile 2022, n. 15686 Cass. 17 maggio 2022, n. 15686 e da ultimo Cass. 20 febbraio 2023, n. 5204. Le motivazioni di tali sentenze perseverano nell'evidenziare la specialità del credito tributario e nel sostenere non violati i principi di adeguatezza e proporzionalità estendendo l'applicazione delle norme in commento anche ad altri tributi come ICI e TARSU.

### **4. Le sanzioni tributarie.**

La disciplina recata nell'art. 15 comma 2 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che *“Nei casi di scissione anche parziale di società od 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.”* Tale disposizione normativa trova un rinforzo – peraltro non necessario – nell'art. 173 comma 13 del T.U.I.R. ove è previsto che *“Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi ed ogni altro debito [...]”*. La disciplina sanzionatoria appare pertanto univoca nel prevedere e statuire la cd. supersolidarietà tra le società partecipanti e ciò superando il principio di colpevolezza *ex art. 5* del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 applicato quindi per esteso ad essi.

Aggiungasi, che il principio unionale di proporzionalità *ex art. 5* del Trattato sull'Unione Europea è invocabile anche nell'ambito delle sanzioni tributarie non penali e ciò benché la materia sanzionatoria non sia tra quelle oggetto di armonizzazione. La sentenza della Corte di Giustizia (Grande sezione) causa C-205/20 ha recentemente stabilito che esso sia da considerare principio generale del diritto dell'Unione, da imporre agli Stati membri anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili. Va però rilevato che la normativa nazionale non contiene cenni al principio della “proporzionalità” delle sanzioni, limitandosi ad un mero riferimento alla “proporzione” che deve sussistere tra sanzione e gravità della violazione. La distinzione non è di poco conto considerato che la proporzionalità tende alla non eccedenza della misura sanzionatoria rispetto agli obiettivi del sistema impositivo mentre la proporzione è rivolta al rapporto tra gravità della violazione e la sanzione irrogata.

Valgono pertanto anche per il comparto sanzionatorio le riflessioni svolte in materia di imposte sui redditi e le possibili linee di sviluppo *infra* descritte.

### **5. Possibili linee di sviluppo e contingentamento anche nell'interesse erariale.**

Nel disegnare una possibile linea di sviluppo dell'attuale assetto normativo appare necessario avere a mente la fondamentale tutela dei diritti dei creditori(-tutti) della società oggetto di scissione. Ciò posto, la disorganicità e le incertezze

## PROPOSTA DI INTERVENTO

---

interpretative che la dottrina maggioritaria ha sollevato non possono non indurre il legislatore ad un riordino della disciplina nell'ottica di meglio chiarire i punti controversi e – possibilmente – meglio allocare e ripartire le responsabilità fiscali tra le partecipanti all'operazione di scissione. La recente delega fiscale in punto, non cita espressamente e direttamente la volontà di rinnovare le disposizioni qui commentate; tuttavia l'impianto della corposa ed ambiziosa legge delega appare orientato, in modo inequivoco, verso l'introduzione di un nuovo rapporto tra fisco e contribuente che sia meno conflittuale e (finalmente e) realmente più collaborativo.

Appare quindi necessaria l'individuazione di una norma che sia veramente di carattere generale e riferibile a tutti i tributi ed a tutte le tipologie di scissioni che il codice civile e la prassi notarile ammettono non rappresentando - in ottica preventiva e deflattiva - l'azione di regresso un rimedio ottimale e (sempre) efficace.

In ottica propositiva, sarebbe opportuno valutare l'introduzione di un certificato, obbligatorio e non facoltativo, volto ad indagare *“sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti”* mutuando la disciplina già prevista dall'art. 14 comma 3 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 per la cessione di azienda (o ramo di). Le fasi, i tempi ed il procedimento di scissione previsti dal legislatore civilistico consentono, a parere di chi scrive, di inserire tale previsione nel processo di scissione senza particolari problematiche applicative. A fronte di un certificato *“negativo”* vi potrebbe essere, alternativamente, l'*“effetto liberatorio”* ovvero la limitazione della responsabilità nella misura prevista civilisticamente.

Ancora, un ulteriore strumento attivabile, al fine di conseguire una limitazione delle responsabilità fiscali parametrata al dettato civilistico, potrebbe essere rappresentato dall'obbligatorio inoltro diretto all'Amministrazione finanziaria del Progetto di scissione in modo da agevolare la conoscenza dell'*iter* in atto e consentirle – se del caso – una tempestiva opposizione. Tempestiva opposizione che, qualora non attivata, dovrebbe inibire la cd. supersolidarietà oggi vigente.

**BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE**

**Beghin Mauro**, *Scissione societaria e responsabilità d'imposta delle beneficiarie: una questione di "garbo giuridico"*, Corriere tributario, 2018, n. 35, p. 2675.

**Carinci Andrea**, *Accertamento e riscossione* (a cura di Deotto D.), 2021, p. 336.

**Corriere Roberta**, *Scissione societaria e responsabilità solidale per debiti tributari pregressi*, Diritto e pratica tributaria, 2019, n. 3, parte I, p. 1043.

**De Mita Enrico**, *Tutela rafforzata sui crediti tributari*, Il sole 24 ore, 28 novembre 2018, p. 34.

**Del Federico Lorenzo**, *La responsabilità per le sanzioni in caso di trasformazione, fusione o scissione di società*, Corriere tributario, 2002, n. 42, p. 3859.

**Di Siena Marco**, *La Corte costituzionale ed il regime della responsabilità fiscale in caso di scissione: la specialità della materia tributaria preserva lo status quo*, Rivista del notariato, 2009, n. 1, parte II, p. 248

**Di Siena Marco**, *La responsabilità delle società partecipanti alla scissione declinata anche ai fini IVA: l'incoercibile coazione a ripetere della giurisprudenza di legittimità. Talune considerazioni dissonanti*, Rivista trimestrale di diritto tributario, 2022, n. 4, p. 939.

**Di Siena Marco**, *La scissione di società*, Il regime fiscale delle operazioni straordinarie, Della Valle Eugenio – Ficari Valerio – Marini Giuseppe, 2019, p. 168.

**Donatelli Samuele**, *Norma tributaria e norma civile: il caso della responsabilità solidale illimitata per i debiti tributari delle società beneficiarie nelle operazioni di scissione*, Diritto e pratica tributaria, 2021, n. 1, p. 398.

**Fimmanò Francesco**, *La consulta introduce la "supersolidarietà" tributaria nella scissione*, Le società, 2018, 7, p. 893

**Gatto Alberto, Rossetti Attilio**, *Beneficiaria di scissione e responsabilità tributaria: profili procedurali e processuali*, Corriere tributario, 2019, n. 6, p. 577.

Capolupo Saverio, *Legittima nelle operazioni di scissione, l'estensione della responsabilità solidale e illimitata?*, Fisco (II), 2019, n. 17, p. 1643.

**Manoni Elisa**, *Scissione: legittima la disciplina sulla responsabilità solidale illimitata della beneficiaria per i debiti tributari*, Fisco (II), 2018, n. 20, p. 1971.

**Manoni Elisa**, *Scissione societaria e limiti alla responsabilità per i debiti fiscali*, Fisco (II), 2016, n. 5, p. 457

**Montanari Francesco**, *La responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale: la deriva della Suprema Corte verso la salvaguardia della ragion fiscale*, Rivista di diritto tributario, 2018, n. 1, parte II, p. 44

**Montanari Francesco, Melis Giuseppe**, *Sulla responsabilità tributaria nelle operazioni di scissione parziale*,

Rassegna tributaria, 2018, n. 4, p. 699.

**Pacchiarotti Fabrizio, Guarino Stefano**, *Dogmi e principi: riflessioni alla luce della recente pronuncia della Consulta sulla responsabilità tributaria in materia di scissione*, Rivista di diritto tributario, 2019, n. 1, parte II, p. 3.

**Palmeri Maddalena**, *Alla Consulta la questione di legittimità sull'illimitata responsabilità tributaria delle società nella scissione parziale*, Corriere tributario, 2016, n. 12, p. 952, Commissione tributaria provinciale, Pisa, ordinanza 10/12/2015, n. 322.

**Randazzo Francesco**, *Solidarietà illimitata tra società scissa e beneficiaria per i debiti fiscali – scissione e responsabilità per i debiti tributari: le ragioni di condivisione dell'indirizzo della cassazione in contrasto con la dottrina*, in Rivista di Giurisprudenza tributaria, 2019, n. 6, p. 522