

LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DELLE  
SOCIETA' BENEFICIARIE NELLA SCISSIONE ALLA  
LUCE DELLA SENTENZA N. 549/01/14 DEL 31  
GENNAIO 2014 DELLA COMMISSIONE  
TRIBUTARIA REGIONALE DEL LAZIO

di ANDREA CRENCA

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sezione 1, n. 549/01/14, pronunciata il 10 dicembre 2013 e depositata in segreteria il 31 gennaio 2014, affronta, con notevole e forse eccessiva stringatezza, tre importanti questioni afferenti alla scissione societaria:

- 1) Il rapporto fra l'articolo 2506-*quater*, comma 3 e l'articolo 173, comma 13, del Tuir;
- 2) La possibilità che l'articolo 173, comma 13, riguardi anche altri tributi, oltre alle imposte sui redditi;
- 3) Il rilievo fiscale attribuito alla mancata indicazione del valore effettivo del patrimonio netto previsto come limite della responsabilità solidale per i debiti della scissa non soddisfatti dalla beneficiaria cui fanno carico.

Sono questioni di rilievo, perché, a seconda delle soluzioni interpretative preferite, si pongono gravi problema di scelta per i soggetti interessati a questa operazione straordinaria.

- 1) Il primo punto concerne la possibilità che l'articolo 173, comma 13, del Tuir si ponga come una disposizione speciale e pertanto derogatoria rispetto a quanto previsto, in via generale, dall'articolo 2506-*quater*, comma 3. Quest'ultimo prevede che ogni società è responsabile in solido dei debiti della società scissa non pagati dalla società cui fanno carico, ma solo entro il perimetro del valore effettivo del patrimonio netto a essa assegnato o trattenuto. Invece la norma tributaria stabilisce, per quanto qui interessa, che le società beneficiarie sono

responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito (anche pregresso) e che nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. La Commissione ha succintamente affrontato questo problema con poche righe, affermando la prevalenza della norma tributaria, in quanto “ il legislatore ha infatti previsto una responsabilità solidale e illimitata diretta alla soddisfazione dei crediti tributari”. La conclusione, formalmente corretta, si scontra però con la struttura dell'operazione di scissione, che, appunto, preserva sì i “vecchi” creditori, ma solo nel limite del patrimonio effettivo trasmesso alla beneficiaria. Diversamente opinando, la beneficiaria si troverebbe a dover rispondere di una possibile massa di partite debitorie ben superiori rispetto a quanto ricevuto per effetto della scissione.

In altri termini, secondo la Commissione, per le passività tributarie non sussisterebbe la restrizione della responsabilità nei confini del patrimonio netto effettivo trasferito, con la grave conseguenza che le società beneficiarie verrebbero chiamate a soddisfare l'intero debito fiscale pregresso della scissa, non potendo contrapporre nessuna eccezione di carattere quantitativo. Se tale interpretazione dovesse consolidarsi, il numero delle operazioni di scissione messe in atto verrebbe notevolmente ad affievolirsi, perché vi sarebbe il rischio, per le beneficiarie, di trovarsi investite da una mole di debiti tributari della quale esse potrebbero ignorare l'esistenza al momento della data di efficacia dell'operazione. Da questo punto di vista, ritengo quindi che la decisione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 549/01/14, pur se corretta dal punto di vista formale, sarebbe dovuta essere più articolata e meditata giacché non tiene nel giusto conto il quadro complessivo normativo di riferimento (1), anche perché, laddove la norma tributaria ha voluto imporre i criteri della retroattività e della solidarietà, lo ha fatto in maniera più esplicita, come si osserva nell'articolo 15, comma 2, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui nei casi di scissione (anche parziale) ogni società è obbligata in solido al versamento delle somme relative a violazioni poste in essere precedentemente alla data dalla quale la scissione produce effetto. Inoltre, la descritta interpretazione della Commissione conduce alla violazione dell'articolo 53 della Costituzione,

giacché assoggetta la beneficiaria a un impegno di spesa che “potrebbe non essere in grado di soddisfare con il valore del patrimonio che le è stato assegnato” (2).

2) Ancor meno condivisibile è la conclusione alla quale giunge la sentenza in esame con riferimento al secondo punto, ovvero alla possibilità che l'articolo 173, comma 13, riguardi anche altri tributi, oltre alle imposte dirette. Vi si legge, infatti, che “pertanto la disposizione pur se riportata in un testo sulle imposte dirette disciplina in via generale tutti gli aspetti fiscali della scissione ed è applicabile per tutte le imposte, compresi IVA e IRAP “. E' davvero sorprendente come si possa far derivare da una norma valida per le imposte dirette (il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 è infatti denominato, come ben noto, “Testo unico sulle imposte sui redditi”), un'estensione di validità ad altri tipi di tributi, per i quali esistono, invece, disposizioni particolari. Tra l'altro, questa asserzione non viene suffragata da alcun tipo di argomentazione ed è pertanto, a parere dello scrivente, del tutto non convincente. Va altresì ricordato che ai fini IVA esistono norme specifiche, previste dall'articolo 16, commi 11 e 12, della L. 24 dicembre 1993, n. 537, non richiamate dalla decisione in esame, che stabiliscono la responsabilità solidale di tutte le beneficiarie nel solo caso di scissione totale senza trasferimento di aziende, disciplinando, peraltro, il meccanismo impositivo in modo ben diverso dall'articolo 173, comma 13, Tuir. Quindi, la sentenza che qui si commenta non solo amplia in modo assai discutibile la portata della norma ma trascura il fatto che ai fini dell'IVA esiste una disciplina della solidarietà che si applica solo in un determinato caso.

3) Con riferimento al terzo punto, concernente la mancata indicazione del valore effettivo del patrimonio netto, la sentenza che qui si commenta stabilisce che “per la determinazione di tale valore è necessaria una stima “ redatta secondo il principio contabile OIC 4, nel caso specifico mancante nei documenti della scissione. La Commissione affronta, seppur assai brevemente, la questione e mi chiedo per quale motivo essa sia stata tematizzata giacché, addirittura, viste le premesse, si sarebbe potuto operare con la tecnica decisoria dell'”assorbimento dei motivi”, accantonando tale profilo e limitando la propria cognizione a una parte sola delle

questioni dedotte in giudizio (nel caso specifico, il rilievo determinante dell'articolo 173, comma 13, Tuir) (3).

Non c'è dubbio che l'omissione dell'indicazione (prevista dall'articolo 2506-quater, comma 2, c.c.) nella relazione illustrativa del valore effettivo del patrimonio netto assegnato e di quello eventualmente rimasto costituisca un'irregolarità. Si tratta però di vedere quale sia la funzione che, in concreto, svolge tale dato, anche perché, talvolta, la redazione del documento predetto non è nemmeno obbligatoria, come stabilito nell'articolo 2506-ter, comma 4, c.c. Orbene, lo scopo di tale importo è quello di determinare e delimitare la responsabilità solidale di ciascuna società, con esclusione nel relativo computo sia dell'avviamento che delle attività immateriali, dovendosi, appunto, specificare il limite (valore corrente degli elementi patrimoniali) entro il quale possono essere chiamate in causa le società interessate dall'operazione. Si tratta di una valutazione effettuata dagli amministratori relativa al patrimonio aziendale per verificare il limite alla responsabilità, che sovente è diversa da quella occorrente per la determinazione del rapporto di cambio (che, invece, deve comprendere sia l'avviamento che le attività immateriali). Se i soci all'unanimità hanno convenuto di rinunciare alla relazione degli amministratori, il valore del patrimonio effettivo non dovrebbe essere comunque omissis, proprio perché è funzionale ai fini di cui sopra e non resta che esporlo nel progetto di scissione che è l'unico documento non rinunciabile, neanche se i soci fossero tutti d'accordo in tal senso, giacché esso viene elaborato anche nell'interesse dei terzi. Ne segue che entrambe le stime (sia quella per la responsabilità che quella per il rapporto di cambio) dovrebbero essere presenti nei documenti della scissione. Premesso ciò, dubito però che la mancanza dell'indicazione del valore corrente in detti documenti impedisca poi di far valere efficacemente un diverso importo. Non va dimenticato, infatti, che i creditori hanno sempre diritto di mettere in dubbio le valutazioni effettuate dagli amministratori, le quali, dunque, sono sempre contestabili, essendo l'obiettivo della norma colpire il valore reale, effettivo ex articolo 2506-quater, comma 3. Peraltro, il codice civile non impone neanche i criteri esatti con cui la stima deve essere compiuta, ragion per cui si tratta di un elemento la cui mancanza non dovrebbe poi ostacolare *tout*

*court* la presentazione di una stima successiva da contrapporre a quella del terzo creditore (in questo caso, all'Agenzia delle Entrate). La mancata o erronea indicazione del patrimonio netto “rappresenterebbe solo un'accusa che legittima l'opposizione dei creditori, senza che vanga ad inficiare la validità della scissione, né sembrerebbe rappresentare una rinuncia da parte della società a far valere la limitazione di responsabilità prevista dal Legislatore” (4). Su questo aspetto la sentenza è un po' ambigua, perché da una parte presenta l'applicazione dell'articolo 173, comma 13, Tuir come assorbente, dall'altro si sofferma addirittura a constatare che nella stima prodotta dalla società interessata “non si evincono elementi che attestino il valore effettivo del patrimonio netto attribuito alla società”, lasciando quindi implicitamente intendere che sarebbe stato possibile un diverso esito del giudizio, laddove fosse stato efficacemente avvalorato un diverso valore del patrimonio netto effettivo.

### **Conclusioni**

In definitiva, la sentenza qui commentata sembra non considerare il pesante problema che un simile orientamento giurisprudenziale comporterebbe (ove si consolidasse), ovvero la parziale paralisi delle operazioni di scissione, per il timore che eventuali carichi tributari di ogni tipo (imposte dirette e indirette) della scissa si trasmettano alle beneficiarie, senza il limite previsto dall'articolo 2506-*quater*, comma 3, c.c.

Fermo restando che taluni punti della decisione della Commissione Tributaria del Lazio, quali (in particolare) l'estensione di efficacia dell'articolo 173, comma 13, alle imposte indirette appaiono poco convincenti, sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore del legislatore, perché è evidente che in questo modo si viene a limitare l'utilizzo della scissione, specialmente in un momento di crisi economica, dove, invece, la riorganizzazione societaria potrebbe rappresentare uno dei rimedi più efficaci.

#### Note:

(1) “La posizione è alquanto discutibile poiché non risulta in alcun modo dal dato letterale dell'articolo 2506-*quater* che il perimetro di azione della norma sia limitato alle passività non tributarie”, Meneghetti

P. *“Le società rispondono dei debiti nel limite del patrimonio netto”* in *“Il Sole 24 Ore”* del 28 maggio 2014, pagina 43.

(2) Andreani G., Ferrara G. *la responsabilità per le obbligazioni fiscali nelle operazioni di scissione*, in *“il fisco”* n. 27/2014, pagg. 2656 e seguenti, con ampia trattazione sulla problematica tributaria, anche dal punto di vista procedurale.

(3) Sul punto, è stato sostenuto da Landuzzi F. che “risulta quantomeno evidente che i giudici hanno svolto un’analisi di questa interpretazione della disciplina in questione, non ritenendola del tutto infondata”, v. *“La responsabilità della società beneficiaria di una scissione parziale per i debiti tributari”* della società scissa, in *“La rivista delle operazioni straordinarie”* – Euroconference, Verona, n. 8-9 2014, pag. 43.

(4) R. Dini *“ Scissioni – Strutture, forme e funzioni”*, G. Giappichelli 2008, pagg. 451-452.