

## SCISSIONE PARZIALE E RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE

L'ambito di applicazione della disciplina in materia di scissione parziale e, in particolare, delle norme regolanti gli effetti di tali operazioni sulle imposte e sul successivo procedimento di riscossione spontanea o forzata delle stesse, rappresenta uno dei più evidenti casi di vacanza normativa e di incertezza cui né il legislatore né, ad oggi, al giurisprudenza costituzionale o di legittimità, sono riusciti ad offrire una risposta soddisfacente.

Brevemente rammentiamo la disciplina generale in materia.

La scissione, ai sensi degli articoli da 2506 a 2506 quater c.c., è un'operazione di carattere straordinario, concettualmente opposta alla fusione ma sostanzialmente analoga per quanto riguarda il procedimenti e i profili fiscali, mediante la quale una società, definita scissa, estinguendosi (scioglimento senza liquidazione) o rimanendo in vita, trasferisce ad una società preesistente o di nuova costituzione, definita beneficiaria l'intero suo patrimonio o una parte di esso attribuendo ai soci della scissa azioni o quote della beneficiaria in modo proporzionale ovvero non proporzionale rispetto alla percentuale di attribuzione sussistente presso la scissa. Nella scissione parziale la società scissa prosegue la propria attività conservando la titolarità di determinati rapporti attivi e passivi, sia pure con un patrimonio ridotto.

I suoi soci ricevono azioni o quote della o delle società beneficiarie, proporzionalmente al valore del patrimonio ceduto.

L'operazione, da un punto di vista della disciplina generale dei tributi e sulla riscossione degli stessi è regolamentata dall'art. 173 T.U.I.R. e, per quanto in questa sede interessa, dai commi 11, 12 e 13 ove è disposto, per quanto inerente l'argomento che qui interessa, che "La scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento. 11. Ai fini delle imposte sui redditi, la decorrenza degli effetti della scissione è regolata secondo le disposizioni del comma 1 dell'articolo 2506-quater del codice civile, ma la retrodatazione degli effetti, ai sensi dell'articolo 2501-ter, numeri 5) e 6), dello stesso codice, opera limitatamente ai casi di scissione totale ed a condizione che vi sia coincidenza tra la chiusura dell'ultimo periodo di imposta della società scissa e delle beneficiarie e per la fase posteriore a tale periodo. 12. 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. 13. 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.

Fin di qui la disciplina generale che, sin dalla prima lettura, manifesta palesemente le proprie lacune.

Infatti, nella ipotesi di scissione parziale è assunta dalla norma generale una forma di responsabilità solidale solo successiva ed attenuata dalla applicazione e dal richiamo alla norma del codice civile, avente portata generale, che limita la responsabilità della società beneficiaria del progetto di scissione alla sola misura e quota di patrimonio come conferito nel progetto di scissione che, sin troppo spesso, appare o viene fatto apparire di scarsa consistenza e senza di una indicazione puntuale e prudentiale dell'eventuale debito tributario esistente o di prossima esistenza in capo alla società scissa. Da tanto, altresì, discende l'ulteriore difficoltà di procedere alla individuazione ed estensione delle responsabilità tributarie conseguenti ai soggetti coobbligati in solido, da individuarsi nelle società beneficiarie.

Quanto al primo punto è dovuta una premessa: la problematica segnalata attiene, in via principale, alla difficoltà obiettivamente esistente di fare coincidere la limitazione civilistica più volte richiamata in tema di estensione di responsabilità alle società beneficiarie coobbligate in solido con il procedimenti di formazione della fattispecie impositiva e con la unicità della imposta come riferita alla complessità dei rapporti patrimoniali imputabili al soggetto passivo d'imposta.

Infatti, l'unitarietà dell'obbligazione tributaria e la riferibilità della stessa all'integrità dei rapporti patrimoniali instaurati in capo al soggetto originariamente debitore principale, nonché la rilevanza di tali debiti tributari rispetto ai valori di cui al progetto di scissione ed alla successiva determinazione del valore del patrimonio netto attribuito nonché delle perdite di cui al progetto medesimo, possono rendere, inopponibile la limitazione di cui all'art. 2506 *quater* all'Ente impositore prima e, successivamente, all'Agente della Riscossione.

Del resto, non può omettersi di considerare che proprio al patrimonio originario ed ai rapporti di cui lo stesso si compone, dal quale la quota netta conferita alla beneficiaria deriva, rappresenta l'oggetto della valutazione dell'A.F. ai fini dell'individuazione delle eventuali violazioni e, in quanto tale, non può, successivamente all'individuazione della violazione in contestazione, non valutarsi lo stesso nella sua interezza, indipendentemente dal soggetto che se ne assuma beneficiario pro quota.

Nel caso di specie il ruolo principale attiene il recupero di un indebito credito di imposta per agevolazioni alle attività imprenditoriali e, tali agevolazioni, erano valutate sulla base della complessità del patrimonio di cui alla attività considerata; inoltre, anche ove tali agevolazioni fossero state attribuite sulla base di singoli rapporti economici o patrimoniali, ugualmente il credito presunto sarebbe maturato in relazione alla posizione tributaria complessiva della scissa e, come tale, lo stesso deve ugualmente essere valutato in maniera unitaria nella sua fase di recupero indipendentemente dalla sussistenza o meno ad oggi della integrità del patrimonio originariamente considerato in capo al debitore originario piuttosto che pro quota a favore di soggetti che gli siano succeduti nei singoli elementi patrimoniali.

Trattandosi di obbligazioni tributarie, le stesse non possono essere scisse dai rapporti patrimoniali generali della società, derivando dall'attività generale

della società scissa e, come tali, incidenti su tutti gli aspetti, organizzativi, patrimoniali, gestionali ed economici della vita di una società.

È evidente, dunque, come le considerazioni svolte portino ad evidenziare la lamentata insufficienza del rischio svolto alle norme civilistiche nell'ambito di applicazione, soggettiva e temporale, di fattispecie impositive che non possono soggiacere ai medesimi criteri interpretativi.

In questo ambito sembra essersi mossa recentemente la Corte di Cassazione la quale, con recente sentenza, ha iniziato ad affrontare la difficile tematica della corretta identificazione dell'oggetto delle controversie nascenti dalle operazioni di scissione parziale, individuando, tuttavia, un differente approccio rispetto a quello mero della responsabilità per gli omessi versamenti.

Con pronunce quali la n. 49091 del 2012 la Cassazione ha affermato che quando le operazioni di scissione parziale siano effettuate senza una corretta valutazione ed esposizione del debito tributario pregresso ovvero al solo fine di rendere non più riscuotibile un potenziale debito tributario mediante divisione del patrimonio, tale operazione configura una ipotesi di sottrazione fraudolenta del patrimonio alla riscossione ai sensi dell'art. 11, del D. Lgs 74/2000.

Con esse il valore limitante del vincolo solidaristico di natura civilistica viene superato dal superiore interesse dell'Erario alla percezione dei tributi cui consegue una garanzia patrimoniale generale dei beni dell'obbligato per una fattispecie delittuosa di natura commissiva potendosi concretizzare in qualsiasi operazione idonea a ridurre od occultare la consistenza patrimoniale del contribuente facendo gravare su altri il debito d'imposta.

La unitarietà sia dell'imposta che della consistenza patrimoniale richiesta a garanzia, nella ipotesi richiamata, nelle ipotesi in cui vi sia anche una sostanziale ricostruibile unitarietà soggettiva ovvero un legame funzionale ed operativo concreto tra società scissa e beneficiarie/e, riteniamo, proseguendo nel solco della interpretazione giurisprudenziale predetta, rafforza la tesi della in conferenza di una eventuale eccezione di prevalenza per singolo soggetto della riscuotibilità del credito sulla base del limite di cui al vincolo di solidarietà dettato dall'art. 2506 – quater del Codice Civile. Ciò posto, e ad oggi acquisito come un consolidato orientamento giurisprudenziale, si pone il problema della corretta individuazione e della notifica ai soggetti passivi d'imposta: questo aspetto apparirebbe in vero di semplice soluzione ma in sé ha manifestato negli anni differenti problemi con ripercussioni anche gravi sul processo tributario e sull'esito dei giudizi in materia instaurati.

La fase procedimentale che, in particolare, crea maggiori difficoltà agli interpreti del diritto tributario è quella che attiene la iscrizione a ruolo e la successiva notifica delle cartelle relative a debiti d'imposta i cui soggetti passivi principali siano rispetto ai quali siano intervenuti atti di scissione parziale.

L'attività di iscrizione a ruolo è attività riservata all'Amministrazione Finanziaria la quale individua il soggetto passivo d'imposta; quest'ultimo, in special modo quando la fattispecie da iscrivere a ruolo è quella propria degli omessi od insufficienti versamenti d'imposta, è primariamente individuato nella società scissa a carico della quale viene iscritto a ruolo, e successivamente notificato, l'intero debito d'imposta oltre sanzioni ed interessi. Ma, nella ipotesi in cui l'Ufficio non proceda in via autonoma alla

individuazione dei coobbligati in solido ed alla iscrizione a ruolo, secondo il criterio summenzionato, a carico delle società beneficiarie, quali sono le procedure riconosciute a favore del Concessionario della riscossione per portare a compimento la propria attività, vincolata e necessaria, di riscossione del credito erariale? Nella prassi si assiste frequentemente ad una attività di ricostruzione dei soggetti connessi al debitore principale ed al debito principale, svolta autonomamente dal Concessionario con conseguente notifica diretta agli stessi in ruoli formati dall'Agente della Riscossione a tutela del credito erariale. Tale attività autonoma, tuttavia, necessita ed ha necessitato già di un supporto normativo ed interpretativo a fronte di prevedibili eccezioni volte a contestare in capo al Concessionario stesso il difetto di legittimazione attiva per avere proceduto ad una attività – quale quella della formazione dei ruoli – normativamente riservata all'Ente impositore.

Tale giustificazione è stata rinvenuta attraverso due diversi criteri: il primo ci riconduce alla indagine giurisprudenziale precedentemente svolta. Infatti, rammentiamo che la attività propria del Concessionario della riscossione è quella della realizzazione del credito erariale mediante la attivazione di tutte le procedure che fruttuosamente possano condurre alla materiale percezione dei tributi; tale attività è obbligatoria, necessaria e vincolata essendo, in caso di infruttuoso esperimento delle procedure esattoriali, lo stesso Concessionario chiamato a giustificare e rispendere del risultato negativo della propria attività. Se dunque la attività di riscossione delle imposte è attività propria ed esclusiva dell'Agente della Riscossione e il mancato conseguimento del positivo risultato della riscossione possa dipendere dal riscontro di operazioni di scissione parziale che possano manifestare un intento di sottrazione fraudolenta di patrimonio alla riscossione stessa, ne discende che conseguenza di tale ricostruzione possa essere l'ampliamento dei poteri riconosciuti al Concessionario in ragione delle proprie finalità vincolate fino alla identificazione in via autonoma dei soggetti nei cui confronti attivare la riscossione esattoriale a partire dalla notifica diretta delle cartelle.

Un ulteriore supporto verrebbe, a parere di chi scrive, dalla interpretazione corretta dell'art. 15 del D. Lgs 472/1997; la norma è l'unica all'interno del complesso e, come già manifestato, lacunoso sistema normativo definente i riflessi tributari delle operazioni di scissione parziale, ove si legga che esiste una solidarietà piena e non limitata per le operazioni di scissione parziale tra società scissa e beneficiaria/e: tuttavia, la norma è inserita all'interno del decreto che regola l'aspetto sanzionatorio delle violazioni tributarie e, in quanto tale, la stessa definirebbe una solidarietà piena solo ed esclusivamente in relazione alle sanzioni connesse alle violazioni tributarie ascrivibili ad operazioni di scissione parziale.

Riteniamo che tale eccezione debba e possa essere superata muovendo in via principale dalla natura propria delle sanzioni e dal carattere accessorio delle stesse. Queste, infatti, sono determinate con riguardo alla gravità delle violazioni commesse e delle predette violazioni seguono il destino potendo essere definite, ridotte od annullate in particolari situazioni anche indipendentemente dall'imposta accertata ma non potendone essere scisse nella determinazione di esistenza in ragione del principio di soggettività dell'imposizione ex art. 2 del medesimo decreto: ma la richiamata connessione oggettiva tra patrimonio e fattispecie impositiva comporta, a

nostro parere, necessariamente anche una connessione obiettiva tra violazione tributaria ed applicazione della sanzione. Ne consegue che il vincolo solidaristico più ampio definito dal richiamato articolo 15 non possa logicamente intendersi come limitato alle sole sanzioni amministrative dovendo, a nostro parere, essere esteso anche alle imposte principali con l'effetto di vincolare l'Agente della Riscossione al raggiungimento del medesimo risultato, tanto per le sanzioni quanto per le imposte sulla scorta della norma di maggiore ampiezza ed efficacia a tutela del credito erariale.

Tuttavia, come già esposto nelle premesse di questo nostro intervento, questa è solo una interpretazione delle norme esistenti e della giurisprudenza, in vero non particolarmente ampia, sul tema formatasi negli ultimi anni. È evidente la inadeguatezza del sistema normativo esistente a fronte di operazioni sempre più articolate concesse ai contribuenti con le quali non appare difficile ipotizzare il realizzarsi di complesse fattispecie elusive rispetto alle quali limitati ed insufficienti appaiono gli strumenti messi a disposizione degli operatori del settore nella tutela e realizzazione del credito erariale e, viepiù, nella individuazione e persecuzione efficace delle fattispecie delittuose.