

## Dubbi letterali e precisazioni metodologiche sulla responsabilità delle beneficiarie in caso di scissione parziale

di Federico Terrin e Vittoria Mantovan, Raffaello Lupi

Nella responsabilità solidale da scissione si inseriscono, accanto alle consuete ripartizioni civilistiche dei debiti pregressi, anche interrogativi amministrativistici assenti in diritto commerciale. Cioè quale debba essere l'interlocutore dell'Amministrazione fiscale nel quadro dei soggetti risultanti dalla scissione. La necessità di regolamentare questo profilo pubblicistico, e quindi indisponibile per esigenze di certezza dei rapporti fiscali, e di precisa individuazione delle controparti, ha comportato però alcuni scoordinamenti, comunque inidonei a mettere in dubbio la responsabilità delle beneficiarie per i debiti fiscali della scissa. Tuttavia, sul piano teorico metodologico, la discussione consente ulteriori approfondimenti sulla destinazione dei rapporti giuridici della scissa, profilo diverso da quello delle responsabilità successive alla scissione.

### ■ Argomenti testuali contro la responsabilità verso il Fisco delle società beneficiarie di una scissione parziale

Federico Terrin e Vittoria Mantovan

La responsabilità solidale tra società partecipanti alla scissione (di seguito solo «partecipanti») (1) si riferisce alle obbligazioni tributarie della scissa *ante* scissione; la scissa resta debitrice principale, e «le altre società beneficiarie sono responsabili in solido», ma trattasi di solidarietà paritetica, in base alla natura giuridica della scissione, ed alla disciplina tributaria che parzialmente deroga *pro fisco* alla solidarietà limitata al patrimonio netto ricevuto o rimasto, prevista dal diritto civile, rispetto a chi non è stato «assegnatario del debito», come dirà più avanti anche Lupi (2).

Si sostiene quindi che un debito tributario della scissa (comprensivo delle relative sanzioni) riferibile ad un periodo di imposta *ante* scissione (3) possa esser fatto valere, secondo il «comma 13, terzo periodo, del 173 verso tutte le beneficiarie» (4). Se non abbiamo capito male, si è inteso con

ciò sostenere che sulla base dell'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R. l'Amministrazione

Federico Terrin - Avvocato tributarista in Padova  
Vittoria Mantovan - Avvocato in Padova

#### Note:

(1) Sancita dall'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R.

(2) Per chiarezza espositiva riportiamo il testo della disposizione di cui all'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R., ma letteralmente relativo a tutti i tributi, secondo cui «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».

(3) Nel caso di specie, alla società beneficiaria erano stati trasferiti gli elementi patrimoniali attivi e passivi relativi ad un complesso aziendale della scissa che operava, in via diretta e attraverso società direttamente o indirettamente controllate, in un certo settore economico, mentre la scissa aveva mantenuto tutto il complesso aziendale operante in un settore affine ma comunque diverso.

(4) Ci riferiamo al prof. R. Lupi.

finanziaria avrebbe potuto pretendere il pagamento della somma iscritta a ruolo anche nei confronti della società beneficiaria (5).

## Interpretazione «estensiva» e «dichiarativa» a confronto

A nostro avviso, invece, l'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R., si riferisce solo alle beneficiarie di una scissione totale. Infatti in sé e per sé l'espressione «le altre società beneficiarie» - se interpretata in senso strettamente letterale - indica «le società beneficiarie diverse dalla società beneficiaria già menzionata» (6). Coordinando la disposizione di cui all'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R. con quelle di cui all'art. 173, comma 13, primo e secondo periodo, del T.U.I.R., la società beneficiaria già menzionata risulta essere la società beneficiaria nei cui confronti sono svolti «i controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi», ipotesi che può verificarsi solo «in caso di scissione totale» perché nell'altro caso (ossia in caso di scissione parziale) i suddetti controlli, accertamenti, ecc. sono svolti «nei confronti della società scissa» (7). Se ne deduce che secondo il tenore letterale dell'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R. sussiste responsabilità solidale solo quando la scissione è totale.

Simile constatazione crea pertanto il problema di stabilire se si debba interpretare l'espressione in esame in senso estensivo (8) e ritenere in tal modo applicabile la disposizione in questione anche quando la scissione è soltanto parziale.

Un'interpretazione estensiva potrebbe sembrare opportuna considerando che, sia il codice civile (9), sia il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (10) prevedono testualmente la responsabilità solidale anche nelle ipotesi di scissione parziale.

Ragionando in questo modo non si terrebbe però in alcun conto la disposizione di cui all'art. 173, comma 12, del T.U.I.R. nonostante il palese riferimento contenuto nel comma 13 (11). E a ben vedere, considerando che a seguito della scissione totale gli obblighi tributari *ante* scissione vengono trasferiti su una soltanto delle beneficiarie, e non su tutte, si potrebbe sostenere che la *ratio* dell'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R. sia creare tra tutte le società beneficiarie di una scissione totale - ossia tra quella su cui vengono «tra-

sferiti» gli obblighi tributari menzionati dall'art. 173, comma 12, del T.U.I.R. e «le altre» su cui tali obblighi non vengono invece trasferiti - un vincolo sostanzialmente simile, rispetto alle obbligazioni tributarie della scissa riferibili a periodi di imposta *ante* scissione, a quello previsto dall'art. 65, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973, a mente del quale «gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del loro dante causa». Tale *ratio* è del tutto comprensibile ove si tenga presente che a seguito della scissione totale si determina un fenomeno assimilabile alla morte della persona fisica in quanto la società scissa si estingue (12). Questa interpretazione permetterebbe senz'altro di affermare che l'espressione «le altre società beneficiarie», di cui all'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R., vada riferita, conformemente alla sua dizione letterale, solo alla scissione totale.

Una simile tesi, oltre ad avere il pregio di portare ad una *interpretatio* cd. *optima* o dichiarativa della

### Note:

(5) Tale opinione sembrerebbe conforme a quella di G. Falsitta laddove, esponendo la disciplina della responsabilità solidale delle partecipanti secondo il T.U.I.R. (G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III edizione riveduta, CEDAM, 2009, pag. 534), afferma che «gli obblighi tributari della scissa relativi a periodi d'imposta precedenti alla data in cui ha effetto la scissione, ai sensi dell'art. 173, commi 12 ss., devono essere adempiuti, in caso di scissione parziale, dalla medesima società scissa, ed in caso di scissione totale, dalla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione (in mancanza, dalla prima nominata in esso)» e subito dopo aggiunge: «ma le altre società coinvolte nella scissione» - e cioè, evidentemente, tutte le altre società che hanno partecipato alla scissione - «sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito».

(6) Altrettanto non potrebbe dirsi se la disposizione in esame iniziasse con l'espressione (ad esempio) «le altre società» o «le altre società partecipanti alla scissione».

(7) Art. 173, comma 12, prima parte, del primo periodo, del T.U.I.R.

(8) Si ha interpretazione estensiva quando il significato della norma viene esteso dall'interpretazione logica oltre il senso che si potrebbe ricavare da una semplice lettura del testo.

(9) Art. 2506-bis, comma 3, c.c.; art. 2506-quater, comma 3, c.c.

(10) Art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

(11) L'art. 173, comma 13, primo periodo, del T.U.I.R. utilizza infatti l'espressione «suddetti obblighi» per indicare gli obblighi tributari elencati all'art. 173, comma 12, del T.U.I.R.

(12) Tale circostanza è largamente condivisa in dottrina e assolutamente pacifica in giurisprudenza (cfr., ad esempio, Cass., Sez. I civ., n. 6526/2003: «nella scissione totalitaria si verifica la contemporanea e immediata estinzione della società originaria, con totale omissione della fase di liquidazione»).

disposizione in esame (13), permette anche di capire appieno la portata della disposizione di cui all'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997. Se una simile disposizione mancasse, le «somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto» non potrebbero essere richieste né alle beneficiarie di una scissione totale, perché alla fattispecie bisognerebbe applicare in via analogica la disposizione di cui all'art. 8 del D.Lgs. cit. (intrasmissibilità della sanzione agli eredi), né alle beneficiarie di una scissione parziale, perché - per l'appunto - la responsabilità solidale prevista dall'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R. non è applicabile alle beneficiarie di una scissione parziale. La portata della disposizione di cui all'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 viene invece messa in ombra ove si aderisca all'interpretazione estensiva dell'art. 173, comma 13, terzo periodo, del T.U.I.R. Infatti, ritenendo che quest'ultima disposizione riguardi anche le beneficiarie di una scissione parziale, si finisce per accedere ad un'interpretazione (parzialmente) *abrogans* dell'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, in quanto la specificazione «anche parziale» in esso contenuta risulta, tutto sommato, superflua.

Un'ultima precisazione. Per criticare la tesi dell'interpretazione dichiarativa dell'art. 173, comma 13, terzo periodo, non sarebbe utile sottolineare che il codice civile prevede testualmente la responsabilità solidale anche in caso di scissione parziale. In primo luogo perché, se vi sono disposizioni tributarie specifiche che regolano la scissione, è solo a queste ultime che l'interprete, stante le peculiarità delle obbligazioni tributarie, deve riportarsi per individuare la disciplina della scissione dal punto di vista del diritto tributario: in altre parole, non ci sembra corretto ricostruire la disciplina della responsabilità solidale nella scissione in ambito tributario riferendosi a quella dettata dal codice civile. In secondo luogo perché gli articoli del codice civile concernenti la responsabilità solidale nella scissione (14) - se interpretati correttamente, ossia tenendo presente che il nostro ordinamento ammette espressamente la possibilità di una scissione soltanto parziale (15) - non possono trovare applicazione, nel caso di scissione parziale, rispetto a quegli elementi patrimoniali, attivi e/o passivi, rimasti in capo alla scissa (16).

## Considerazioni conclusive

Quanto sino ad ora esposto non esclude tuttavia che a carico delle società beneficiarie di una scissa non estintasi per effetto della scissione (scissione parziale) si possa comunque prospettare, sulla base però di altri istituti giuridici, una responsabilità solidale per le obbligazioni tributarie rimaste in capo alla scissa. Ci riferiamo ad esempio all'istituto dell'accollo previsto dall'art. 8, comma 2, della legge n. 212/2000 (17) e all'istituto della cessione di azienda previsto dall'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997.

Ove la scissione parziale abbia effettivamente realizzato una cessione di azienda/ramo d'azienda (18), siamo portati a credere sia possibile considerare, agli effetti della responsabilità solidale prevista dall'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, la società beneficiaria di una scissione parziale quale cessionaria di azienda/ramo d'azienda. Secondo il T.U.I.R. la scissione parziale è un istituto inidoneo solamente a trasferire le obbligazioni tributarie gravanti sulla scissa (perché esse rimangono senz'altro in capo alla scissa: art. 173, comma 12, prima parte, del T.U.I.R.), ma non anche la titolarità di un determinato complesso aziendale. Ciò significa che in ambito tributario la scissione parziale, ove abbia ad oggetto un determinato complesso aziendale, determina necessariamente uno sfasamento tra titolarità del debito tributario sorto precedentemente alla

## Note:

(13) Si ha tale tipo di interpretazione quando i risultati della chiara interpretazione letterale coincidono con quelli dell'interpretazione logica.

(14) Cfr. sopra, nota n. 9.

(15) Art. 2506, comma 1, c.c.

(16) A nostro avviso infatti non ha senso applicare le disposizioni del codice civile che regolano gli effetti della scissione, tra le quali vi sono senza dubbio le disposizioni che prevedono la responsabilità solidale tra società partecipanti alla scissione, ad elementi patrimoniali attivi o passivi che, pur potendo esserlo, non sono stati - o comunque non devono considerarsi - «scissi», che - cioè - sono rimasti estranei all'operazione di scissione per non essere stati trasferiti. Tale impostazione interpretativa sembrerebbe trasparire anche dalla sentenza Cass., Sez. I civ., n. 6526/2003.

(17) È chiaro che a tal fine - ferme tutte le problematiche sollevate dall'istituto dell'accollo nell'ambito del diritto tributario, per le quali cfr., ad esempio, F. Papparella, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008 (collana «l'ordinamento tributario italiano», diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi) - sarebbe necessaria un'apposita manifestazione di volontà in tal senso da parte delle beneficiarie.

(18) Molto spesso infatti con la scissione parziale la scissa trasferisce alla beneficiaria, o alle beneficiarie, complessi aziendali relativi ad un certo settore economico (come per l'appunto era avvenuto nel caso concreto descritto all'inizio).

scissione (che rimane in capo alla scissa) e titolarità dell'azienda/ramo d'azienda trasferita con la scissione (che passa alla beneficiaria/beneficiarie). E ove si consideri che tale sfasamento tra titolarità del debito tributario *ante* cessione d'azienda e titolarità dell'azienda rappresenta il presupposto di applica-

bilità dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, occorre a nostro avviso applicare tale articolo, nella parte in cui disciplina la responsabilità solidale del cessionario per i debiti tributari del cedente *ante* cessione, per il mero fatto che l'azienda/ramo d'azienda è stato ceduto per effetto di una scissione.

## ■ Dubbi infondati sulla assenza di responsabilità solidale delle beneficiarie

Raffaello Lupi

Ho pubblicato così come stava l'articolo che precede, perché i suoi passaggi argomentativi sono esposti in modo abbastanza trasparente, e coordinato. Tuttavia le relative conclusioni mi sembrano palesemente insostenibili, come vedremo subito. La loro accettazione da parte della giurisprudenza e delle istituzioni è ancor meno plausibile in quanto nuocciono alle ragioni del Fisco, e potrebbero ingiustificatamente limitare, in base ad argomenti testuali molto deboli, la esigibilità di crediti tributari. Forse, se una simile tesi fosse stata *pro fisco* avrebbe avuto, nel suo formalismo, qualche probabilità di accoglimento, in questi periodi di caccia alle streghe, in genere su fenomeni del tutto innocui. Comunque mi piace pubblicare, su una rivista che vuole essere «teorica», argomentazioni lineari, ancorché molto deboli, rispetto ad argomentazioni tortuose, ancorché magari più corrette nel merito. Ho lasciato persino il passaggio sull'applicazione alle scissioni (e perché non anche alle fusioni, allora?) dell'intrasmissibilità della sanzione agli eredi; dove da decenni tutti concordano che «nessuno muore», come rilevavo oltre vent'anni or sono sul volume *Profili tributari delle fusioni di società* (19). Il fatto che la giurisprudenza, stancamente, parli di «estinzione» delle società fuse o scisse non vuol dire certo parlare di «morte», di «eredità» e quindi di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi.

Ma andiamo all'avverbio «altre», riferito alle «altre società beneficiarie», contenuto nell'art. 173, comma 13, del T.U.I.R.; questo avverbio «altre» è il perno di tutta l'interpretazione letterale indicata nell'articolo precedente. Ma cosa avrebbero scritto gli Autori che precedono se fossero stati loro a redigere la norma al posto del legislatore? Se infatti

avessero tolto la parola «altre» e scritto semplicemente «le società beneficiarie» avrebbero ricompreso anche quella «designata» nella scissione totale, che invece non risponde «in solido», ma risponde in via principale, essendo lei la destinataria dell'attività istruttoria e di accertamento. C'è da aggiungere che la parola «altre» significa «diverse da», e qui è facile capire che le «altre» società beneficiarie, responsabili in solido, sono non solo quelle diverse dalla designata nella scissione totale, ma anche tutte quelle della scissione parziale, cui il comma in esame si riferisce al pari della scissione totale. L'avverbio «altre» si riferisce quindi chiaramente, sia alla scissione totale, sia alla scissione parziale, perché in entrambi i casi le beneficiarie sono «altre» rispetto a quella «designata» nella scissione totale. Tutte le altre tipologie astratte di società beneficiarie, diverse da quella «nominata» nella scissione totale, sono «altre» rispetto a quest'ultima e sono solidalmente responsabili con la scissa. E il cerchio si chiude anche per la scissione parziale, dove l'accertamento avviene in capo alla scissa, debitrice originaria; le «altre società beneficiarie» sono quindi nella scissione totale quelle diverse dalla «beneficiaria designata» nonché le beneficiarie nella scissione parziale. Gli Autori che precedono dovrebbero spiegarci perché, dopo un comma 12 riferito esplicitamente ad entrambe le forme di scissione, il comma 13 si dovrebbe riferire solo alla scissione totale, pur se nel primo periodo si parla anche della scissione parziale.

L'articolo è comunque un interessante punto di

**Nota:**  
(19) CEDAM, 1989.

partenza per coordinare gli aspetti prettamente amministrativistici, in termini di procedimento di controllo, tipicamente inquisitorio, e gli aspetti di responsabilità civilistica. Non mi pare che ci sia alcun margine interpretativo, neppure fondato su una cabala esegetica letterale, per escludere una responsabilità delle beneficiarie della scissione parziale, in base alla normativa civilistica. Che a questo punto subentrerebbe a quella tributaria, perché qui non siamo nell'ambito delle disposizioni amministrative dirette alla determinazione della ricchezza, che si pongono su un piano diverso da quelle civilistiche in materia di negozi giuridici. Siamo invece di fronte alla disciplina del credito e del debito per rapporti tributari già accertati, a

proposito di ricchezza già determinata. Qui le regole civilistiche sul debito sarebbero scattate in pieno qualora non vi fosse stata una disposizione speciale tributaria che vi derogava. E la clamorosa lacuna ipotizzata dagli Autori precedenti per la scissione parziale e la responsabilità delle beneficiarie non lascerebbe alcun indizio per derogare alla responsabilità civilistica. Che quindi comunque subentrerebbe. Però in una rivista teorica è importante capire cosa ha suscitato negli Autori che precedono le argomentazioni ivi indicate. Valuti il lettore. Tanto al punto in cui siamo, il malessere dell'opinione pubblica e degli operatori del diritto tributario ha ben altre cause rispetto all'interpretazione dell'art. 173 del T.U.I.R.

## RIVISTE

### Trusts e attività fiduciarie

Bimestrale di approfondimento scientifico e professionale

**Direzione scientifica:** Maurizio Lupoi

**Comitato scientifico:** S.M. Carbone, U. Carnevall, G. De Nova, A. Fantozzi, A. Fedele, F. Gallo, A. Gambaro, D. Hayton, N. Lipari, F. Marchetti, A. Palazzo, V. Uckmar, G. Visentini



Attraverso il dialogo tra studiosi della materia e professionisti, la rivista assicura un'informazione completa sui temi di maggior attualità, pubblicando i saggi dei massimi esperti sull'Istituto del trust e dei negozi fiduciari, la **documentazione** (giurisprudenza, legislazione e prassi), sia **italiana** che **straniera**, indispensabile per la stesura degli atti istitutivi di trust, e la **bibliografia** degli **scritti italiani** in materia.

Compreso nel prezzo d'abbonamento il Servizio **Dottrina on-line** che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo

libero, per autore o anno di pubblicazione;

- **Massimario di Giurisprudenza**, le massime delle sentenze emanate dal 1860;

[www.ipsoa.it/trust](http://www.ipsoa.it/trust)

Periodicità: bimestrale

Abbonamento annuale: € 275,00

Ipsa. pagg. 112

**Per informazioni:**

- **Servizio Informazioni Commerciali:**

[www.ipsoa.it/servizioclienti](http://www.ipsoa.it/servizioclienti)

E-mail: [info.commerciali@wkl.it](mailto:info.commerciali@wkl.it)

Tel. 02/82476794 - Fax 02.82476403

- **Agenzia Ipsa di zona**

([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))

- [www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)