Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale

in
Amministrazione,
finanza e
controllo

Tesi di Laurea

La "successione nel debito tributario"

Relatrice / Relatore
Ch.ma/Ch. Prof.ssa/Prof. Maurizio Interdonato

Laureanda/o
Giulia Merotto
Matricola
851138

Anno Accademico
2018 / 2019

Indice

Introduzione 1

PARTE I

La successione nel debito tributario *mortis causa*

CAPITOLO I

La successione nel debito tributario per causa di morte propria delle persone fisiche

1.1 Considerazioni introduttive 7
1.2 La nozione di erede e la rilevanza del "chiamato all'eredità" 8
1.3 Le situazioni giuridiche trasferite 10
1.3.1 Concetti generali 10
1.3.2 La trasmissione delle sanzioni per le persone fisiche 12
1.4 La responsabilità dei successori delle persone fisiche 13
1.4.1 Il grado di responsabilità 13
1.4.2 La presenza di più successori 13
1.5 Intestazione e notifica degli atti amministrativi 15

CAPITOLO II

La successione nel debito tributario per causa d'estinzione propria delle persone giuridiche

2.1 Considerazioni introduttive 19

2.2 I successori delle società e degli enti 21
2.3 Focus sulla trasmissione delle sanzioni per le società e per gli enti 25
2.4 La responsabilità dei successori delle società e degli enti 27
2.4.1 Il grado di responsabilità 27
2.4.2 La presenza di più successori 28
2.5 Intestazione e notifica degli atti amministrativi 29

PARTE II

La successione nel debito tributario *inter vivos*

CAPITOLO III

L'accollo del debito d'imposta

3.1 Considerazioni introduttive 33
3.2 Cenni sulla normativa precedente all'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente 34
3.3 La conformità dell'accollo del debito d'imposta al principio di capacità contributiva 37
3.4 L'accollo del debito d'imposta nello Statuto dei diritti del contribuente 39
3.4.1 Considerazioni introduttive 39
3.4.2 L'oggetto dell'accollo 41
3.4.3 L'accollo civilistico come modello di accordo 43
3.4.4 Le caratteristiche dell'accollo previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente: la volontarietà e le tipologie di accollo ammissibili e inammissibili 45
3.4.5 Sorte dei divieti specifici di accollo relativi a singoli tributi 48
3.5 Negazione dell'accollo del debito d'imposta in compensazione 49

CAPITOLO IV

Le operazioni straordinarie

4.1 Le operazioni straordinarie: concetti introduttivi 53
4.2 La fusione 54

4.3 La scissione 58
4.3.1 La responsabilità per i debiti tributari nella scissione 58
4.3.2 La mancanza di necessità della notifica dell'accertamento alla beneficiaria 62
4.3.3 Ancora sulla responsabilità solidale illimitata della beneficiaria per i debiti tributari nella scissione 65
4.4 La trasformazione societaria 67
4.5 La cessione d'azienda 71
4.5.1 L'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 71
4.5.2 La necessità della notifica dell'accertamento al cessionario 77
4.5.3 Il recente comma 5 bis dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 78
4.6 Il conferimento d'azienda 79
4.7 L'affitto d'azienda 81

Conclusioni 85

Bibliografia 91

Introduzione

Solitamente i fenomeni successori in diritto tributario rilevano in quanto ad essi si associa una capacità contributiva che deve essere di conseguenza tassata, se e nella misura in cui comporta una maggiore ricchezza. Infatti "*sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione*" è prevista l'imposta sulle successioni e donazioni[1].

I fenomeni successori, tuttavia, presentano rilevanza in diritto tributario anche sotto un'altra veste, meno discussa, qualora fatti fiscalmente rilevanti attengano a soggetti i quali vengono meno con conseguenze nel rapporto tra essi e l'amministrazione finanziaria, ovvero quando si verificano "*fattispecie imponibili manifestatesi nei confronti del de cuius e trasferite sull'erede per effetto della successione*"[2]. Nella presente tesi si pone l'obiettivo di analizzare gli stessi in quest'ultima accezione.

Ma mentre per quanto concerne la successione come presupposto d'imposta, dottrina e giurisprudenza hanno sempre manifestato un certo interesse, al tema oggetto del presente progetto di ricerca non risulta prestata molta attenzione, poiché il nostro legislatore, diversamente da quello di altri ordinamenti giuridici simili a quello italiano, come ad esempio quello spagnolo, vi ha dedicato poche norme. Queste ultime risultano peraltro essere di carattere specifico ed avere un ambito limitato di applicazione. I maggiori contributi sono apportati dalla dottrina, anche se gli studi più approfonditi sono tutt'altro che recenti.

Nonostante alcune norme in tema di successione riportino al loro interno l'espressione <<obbligazioni tributarie>>, è necessario considerare anche tutta una serie di altre situazioni giuridiche proprie del *de cuius*, le quali vengono trasferite agli eredi. Infatti, la successione nel debito d'imposta si verifica quando, a seguito della morte o del venir meno del contribuente, il suo successore subentra nel debito tributario, principalmente, e in altre situazioni giuridiche soggettive fiscali (come doveri, obblighi, oneri, poteri, facoltà, di tipo strumentale, esattivo e sanzionatorio), facenti capo al *de cuius*, che rilevano ai fini dell'attuazione delle norme tributarie. Sarebbe dunque più corretto

[1] Come riporta l'art. 2 comma 47 del DL 3 ottobre 2006 n. 262.
[2] TINELLI G., *Successione nel debito d'imposta*, in Digesto, Torino, 1998, IV Sezione Commerciale, Vol. XV, p. 290.

parlare di "successione nelle situazioni giuridiche tributarie" o di "successione nelle situazioni giuridiche del contribuente".

Il concetto di successione è stato poi esteso da parte della giurisprudenza di legittimità in tempi recenti, a seguito della riforma del diritto societario del 2003[3], a società ed enti, ritenendo che la loro estinzione determini una successione. Pertanto, oltre all'esistenza di una successione per causa di morte di pertinenza delle persone fisiche, si può affermare la sussistenza di una successione più propriamente detta <<per causa di estinzione>>[4], propria delle persone giuridiche. La prima ipotesi di successione sarà oggetto del capitolo I, mentre la seconda verrà presa in considerazione nel capitolo II. Anche in questo caso si riscontra un difetto di norme sull'argomento e una scarsa considerazione della questione.

In generale, la successione nel debito, compreso quello di natura tributaria, può avvenire *mortis causa*, a seguito del decesso (o dell'estinzione) del debitore, oppure *inter vivos*. Nella successione nel debito per causa di morte, come detto poc'anzi, nel caso in cui si tratti di una persona fisica, i debiti tributari vengono trasferiti agli eredi assieme agli altri debiti e all'intero patrimonio del *de cuius*.

Ma il debitore può trasferire ad un altro soggetto il suo debito anche mediante un atto tra vivi. Un debito, anche tributario, può essere trasferito *inter vivos* isolatamente, oppure all'interno di un insieme di rapporti.

La successione isolata del debito, o per meglio dire un effetto ad essa similare, si può ottenere mediante gli istituti della delegazione, dell'espromissione e dell'accollo. Tra essi quello che trova applicazione in materia tributaria è l'accollo, il quale assume in questo ramo del diritto una propria connotazione e dà luogo ad uno specifico fenomeno: l'accollo del debito d'imposta. Tale tema sarà preso in considerazione nel capitolo III. Verrà innanzitutto accennata la normativa precedente all'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, per passare in un secondo momento a trattare l'accollo del

[3] Nello specifico a seguito della riformulazione dell'art. 2495 c.c.. Prima della riforma, avvenuta con il D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, secondo la giurisprudenza la cancellazione dal registro delle imprese comportava solo l'estinzione formale della società e non anche l'estinzione sostanziale, fatta coincidere quest'ultima con il momento di estinzione di tutte le situazioni giuridiche riferite alla società; le società erano in questo modo soggette ad una sorta di "immortalità", in quanto per una qualsiasi sopravvenienza potevano essere destinate a persistere a lungo.

[4] L'espressione è utilizzata da CARIOTA FERRARA L., *Le successioni a causa di morte. Parte generale*, Napoli, 1985, p. 286.

debito d'imposta in tale fonte del diritto, non prima di aver precisato la conformità dell'istituto in esame al principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione. Infine verrà analizzata la possibilità di impiego dell'accollo in compensazione, vista la recente risoluzione emanata a riguardo dall'Agenzia delle Entrate[5].

La trasmissione del debito congiuntamente ad altri rapporti si riscontra nelle operazioni straordinarie. Nel capitolo IV saranno infine trattate le situazioni in cui intervengono operazioni di questo tipo in presenza di debiti tributari, per capire chi è chiamato a rispondere di questi ultimi. Verranno considerate a tal fine le seguenti operazioni straordinarie: la fusione, la scissione, la trasformazione societaria, la cessione d'azienda, il conferimento d'azienda e l'affitto d'azienda.

[5] Si tratta, come si avrà modo di vedere, della Risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017.

PARTE I

La successione nel debito tributario *mortis causa*

CAPITOLO I

La successione nel debito tributario per causa di morte propria delle persone fisiche

1.1 Considerazioni introduttive

Se le situazioni giuridiche personali svaniscono con il venir meno del soggetto (come i diritti della personalità o gli stati familiari), le situazioni giuridiche patrimoniali, ossia passibili di valutazione di carattere economico, vengono trasferite ad altri soggetti. Per la precisione, ci sono situazioni giuridiche patrimoniali che svaniscono con il venir meno del soggetto (come i diritti di usufrutto e di abitazione, le rendite perpetue, i diritti alimentari, le obbligazioni di *facere* con prestazioni personali o alcune situazioni giuridiche attive di carattere agevolativo), poiché prevale lo stretto collegamento con la persona. Generalmente, comunque, le situazioni giuridiche patrimoniali vengono trasferite ad altri soggetti; queste ultime includono anche le situazioni strumentali/accessorie alle situazioni patrimoniali.

Quando le situazioni giuridiche vengono trasferite, si verifica una successione: ad un soggetto (l'autore o dante causa) ne subentra un altro (il successore o avente causa), che nel caso in cui il dante causa sia una persona fisica è l'erede. La causa di questo trasferimento è da ricercarsi nel venir meno del soggetto, fenomeno che per la persona fisica coincide con la morte: in relazione a ciò si utilizza infatti l'espressione "successione a causa di morte" o "successione *mortis causa*". Con la successione vengono trasmesse tutte le situazioni giuridiche di carattere patrimoniale, sia attive che passive, del *de cuius*: si parla appunto di "successioni a titolo universale" o "successioni *in universitatem*" o "successioni *in universum ius*".

Si precisa infine che la disciplina della successione nelle situazioni giuridiche tributarie, su cui si focalizza il presente lavoro, è composta da norme generali, applicabili alla generalità dei fenomeni successori, e da norme speciali, tipicamente tributarie. La presenza di disposizioni di carattere generale si spiega considerando che la successione è un fenomeno trasversale, che intercetta più branche del diritto. Dunque le norme civilistiche costituiscono regole generali che valgono anche per il diritto tributario. Le disposizioni speciali tipicamente tributarie non sono molte e hanno contenuto eterogeneo; tali previsioni sono indirizzate per la maggior parte a singoli tributi e non forniscono una disciplina compiuta.

1.2 La nozione di erede e la rilevanza del "chiamato all'eredità"

L'art. 65 DPR 600/1973, in materia di imposte sui redditi, al comma 1, enuncia che "*gli eredi rispondono … delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*".

La nozione di "erede" non coincide perfettamente con quella di "successore", poiché la nozione civilistica di erede, letta da un punto di vista tributario, può subire una variazione di significato. Vi è chi intende l'erede in accezione civilistica, ma prevalgono le posizioni che includono all'interno della nozione di erede i chiamati all'eredità o successibili, i quali non si possono definire eredi, in quanto non hanno ancora provveduto all'accettazione dell'eredità. La differenza si coglie considerando che si hanno dieci anni di tempo per accettare l'eredità (e che, essendo un termine di prescrizione, si possono avere interruzioni e sospensioni). Osservando le disposizioni degli artt. 65 DPR 600/1973 e 35 *bis* DPR 633/1972, si trovano adempimenti e termini che difficilmente si conciliano con i tempi per l'accettazione dell'eredità. La nozione di erede di cui a tali articoli inerenti rispettivamente alle imposte sui redditi e all'IVA, è più estesa di quella fornita dal Codice Civile, includendo al proprio interno anche i chiamati all'eredità. Questa considerazione può essere allargata anche ai tributi diversi dalle imposte sui redditi e dall'IVA. In questo modo vengono tutelati gli interessi dell'Erario

coinvolti nei rapporti pendenti quando viene meno il *de cuius*. Com'è ovvio che sia, nel bilanciare l'interesse pubblico del fisco alla riscossione dei tributi e l'interesse privato dei chiamati all'accettazione o alla rinuncia dell'eredità, il legislatore ha fatto emergere il primo. La superiorità dell'interesse dell'Erario spiega il fatto che esso venga soddisfatto anticipatamente da parte dei chiamati. Ma "*non si può sacrificare del tutto l'interesse del chiamato a non accettare o ad accettare con beneficio d'inventario (e a prendersi il tempo necessario per compiere le valutazioni presupposte)*". Cosicché, nonostante non ci siano disposizioni che considerino la questione, la soddisfazione anticipata dell'interesse dell'Erario è funzionale alla successione e "*fintanto che questa non intervenga, non può che essere provvisoria*"[6]. Pertanto gli adempimenti eseguiti dai chiamati all'eredità sarebbero da ritenersi provvisori.

La provvisorietà della posizione del chiamato all'eredità implica che, nel caso in cui egli rinunci all'eredità, lo stesso non sia più tenuto verso il fisco e, nell'ipotesi in cui muti totalmente o parzialmente l'assegnazione dell'eredità, deve essergli restituito quanto pagato. A conferma di ciò, l'Amministrazione Finanziaria in passato ha ribadito che il chiamato rinunciante è estraneo ai rapporti con il fisco: egli "*non diventa erede e pertanto non può essere chiamato a rispondere delle obbligazioni tributarie riferibili al de cuius*"[7]; sono tenuti a rispondere soltanto gli eredi effettivi. A sostenere questo ci sono anche pronunce da parte della giurisprudenza, tra esse si menziona la recente sentenza della Cassazione n. 13639 del 30 maggio 2018. Se fosse diversamente, si violerebbe il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione. Se la capacità contributiva dovesse venire meno totalmente o parzialmente in caso di rinuncia all'eredità da parte del chiamato o in caso di mutamento dell'assegnazione ereditaria, il chiamato non sarà più obbligato verso il fisco e l'imposizione in capo ad egli sarebbe contro la Costituzione, se non gli venisse restituito quanto pagato. A conferma di quanto appena affermato, vi è il principio generale di restituzione dell'indebito, di cui agli ex artt. 2033 ss. c.c., dove indebita è la prestazione eseguita dal chiamato.

Pertanto, sono da ritenersi provvisorie, fino a quando il chiamato non accetti l'eredità, la determinazione del reddito dei beni ereditari e la tassazione del reddito del dante causa in capo al chiamato che non ha ancora accettato.

[6] GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Milano, 2018, p. 97.
[7] Ris. Min. Fin. 5 novembre 1980 n. 3801.

1.3 Le situazioni giuridiche trasferite

1.3.1 Concetti generali

Focalizzando l'attenzione sul contenuto tributario della successione, come anticipato nell'introduzione, emerge – sia nella dottrina che nella giurisprudenza, ma anche dalla lettura stessa delle norme tributarie in materia – che il fenomeno successorio viene generalmente collegato all'obbligazione tributaria. Infatti, l'art. 65 DPR 600/1973 (in materia di imposte sui redditi) recita che "*gli eredi rispondono … delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*".

Ma oltre all'obbligazione tributaria esistono altre situazioni giuridiche, che divergono da essa, le quali vengono pur sempre trasferite e che fanno sì che risulti più corretto parlare di "successione nelle situazioni giuridiche tributarie" o di "successione nelle situazioni giuridiche del contribuente". Il riferimento, di cui all'art. 65 cit., alle "obbligazioni tributarie" è dunque da intendersi in una più ampia accezione, comprensiva di tutte le situazioni giuridiche tributarie.

Le situazioni giuridiche del contribuente trasferite possono essere sia attive che passive. Per la maggior parte sono situazioni unilaterali passive; si tratta soprattutto di obblighi. L'art. 35 *bis* DPR 633/1972 (in tema di IVA) prevede che "*gli obblighi derivanti, a norma del presente decreto, dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduto possono essere adempiuti dagli eredi*"[8]. Gli obblighi divergono dalle obbligazioni per la loro unilateralità. Sono numerosi per via dei cospicui adempimenti posti a carico del contribuente, in particolare a seguito della riforma tributaria degli anni '70, che si è indirizzata verso l'autotassazione, ossia una tassazione demandata al contribuente. Per questo su di egli la legge (assieme a provvedimenti amministrativi) fa gravare obblighi: obblighi contabili, obblighi di dichiarazione e obblighi di versamento.

Ma, come si è detto, la successione coinvolge anche situazioni giuridiche tributarie attive. Esse sono i diritti unilaterali (in quanto ad essi non corrispondono obblighi) a deduzioni e detrazioni.

[8] Il fatto che sia previsto che tali obblighi "possano" essere adempiuti dagli eredi non implica che questi ultimi possano sottrarsi ad essi. L'impiego del verbo servile "*possono*" si giustifica considerando che tali obblighi possono essere adempiuti anche dagli amministratori e dai curatori dell'eredità, purché ricorrano i presupposti per il loro intervento.

Altre situazioni giuridiche tributarie oggetto di trasferimento sono le soggezioni alla potestà amministrativa e i correlati interessi legittimi. Gli eredi sono infatti destinatari degli atti dell'Amministrazione Finanziaria.

Poi ci sono i diritti di credito (detti anche crediti tributari o crediti d'imposta), ai quali sono connessi obblighi a carico dell'Amministrazione. Si tratta di obbligazioni tributarie, in cui in questo caso risulta obbligata l'Amministrazione.

Dalle disposizioni richiamate, ovvero l'art. 65 DPR 600/1973 e l'art. 35 *bis* DPR 633/1972, emergono proroghe dei termini per l'adempimento degli obblighi posti a carico del *de cuius*, al fine di facilitare l'attuazione degli adempimenti dopo la sua morte. Per le imposte sui redditi, in base al terzo comma del primo articolo appena menzionato, i termini pendenti al momento del decesso del contribuente o quelli che scadono nei quattro mesi successivi subiscono una proroga di sei mesi in favore degli eredi[9]. L'art. 35 *bis* del DPR 633/1972 al primo comma prevede una proroga di sei mesi dal momento della morte dei termini inerenti agli obblighi IVA che derivano dalle operazioni poste in essere dal contribuente deceduto, ancorché scaduti non più di quattro mesi prima di tale evento.

Le disposizioni richiamate sono inerenti le imposte sui redditi e l'IVA. Ci si pone pertanto il problema di come sono disciplinati gli altri tributi. Anche questi tributi sono coinvolti dal fenomeno della successione, nonostante non siano regolati da apposite disposizioni. Ed anche in questo caso gli obblighi di dichiarazione e quelli di versamento facenti capo al soggetto venuto meno si trasmettono ai successori. Ad esempio la dichiarazione IMU che avrebbe dovuto presentare il dante causa ed i versamenti non effettuati dallo stesso sono a carico dell'avente causa.

Ma la mancanza di norme specifiche implica che non sono presenti proroghe dei termini per gli adempimenti in capo ai successori. Le proroghe appena menzionate sono inerenti le imposte sui redditi e l'IVA; esse hanno natura derogatoria e per questo non andrebbero allargate agli altri tributi. Inoltre tali proroghe paiono trovare giustificazione nella generalità, nella periodicità e nella complessità dei tributi ai quali si riferiscono, non risultando dunque estendibili ai termini inerenti gli altri tributi.

[9] Si precisa che i termini pendenti sono quelli il cui decorso è cominciato ma non terminato al momento del decesso del contribuente (ovvero i termini che sono in corso in quel momento). I termini scadenti invece sono quelli il cui decorso non è ancora cominciato alla data della morte, ovvero i termini che ancora non sono pendenti.

1.3.2 La trasmissione delle sanzioni per le persone fisiche

L'art. 8 D.Lgs. 472/1997 prevede che "*l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi*". Le sanzioni amministrative tributarie, pertanto, non vengono trasmesse agli eredi, poiché, qualora si attribuisce alla sanzione una funzione di carattere afflittivo, essa deve incombere sull'autore della violazione. Il legislatore ha posto in evidenza la personalità della sanzione.

Si è inoltre percepita la necessità di far gravare la sanzione anche su coloro i quali traggono vantaggio dalla violazione, se diversi dall'autore della medesima. Restando fermo il fatto che si preferisca un riferimento della sanzione "*alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*"[10], è stata introdotta una responsabilità solidale, al verificarsi di determinate condizioni e con diverse limitazioni, in capo: a persone, società ed enti nel cui interesse la violazione, "*che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo*", è commessa da dipendenti, rappresentanti, amministratori nell'esercizio delle loro funzioni o incombenze (art. 11 D.Lgs. 472/97); al cessionario d'azienda (art. 14 D.Lgs. 472/97); alle società beneficiarie della scissione (art. 15 D.Lgs. 472/97)[11].

[10] GUIDARA A., cit., p. 144.

[11] I due ultimi casi menzionati saranno trattati più approfonditamente nel capitolo IV del presente lavoro, dedicato alle operazioni straordinarie.
Nella prima ipotesi riportata, si tratta di una solidarietà di tipo dipendente. Ma quest'affermazione vale fino ad un certo punto, in quanto, come viene precisato al comma 7 dell'articolo in questione, "*La morte della persona fisica autrice della violazione … non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente*", i quali sono responsabili in via esclusiva per la sanzione. Inoltre, come si può desumere dal comma 5, "*Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, … Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2*" (si fa riferimento ai vecchi cento milioni di lire, equivalenti agli odierni cinquantamila euro), "*la responsabilità della persona fisica, della società … o dell'ente … è limitata all'eventuale eccedenza*", della quale tali soggetti rispondono in via esclusiva.

1.4 La responsabilità dei successori delle persone fisiche

1.4.1 Il grado di responsabilità

Si passa ora, dopo l'individuazione delle situazioni giuridiche che vengono trasmesse e di quelle che non vengono trasmesse, all'analisi del grado di responsabilità dei successori.

Per quanto attiene alle persone fisiche, mancando disposizioni specificatamente tributarie inerenti l'intensità della responsabilità degli eredi, trovano applicazione le norme generali della successione. Vige, in particolare, la responsabilità limitata dei successori, in quanto si vuole evitare che i successori possano venire danneggiati da una successione ad essi non favorevole, sebbene sia loro consentito di essere illimitatamente responsabili. Le persone fisiche possono optare per l'accettazione "pura e semplice" dell'eredità o per l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario. Ma certi soggetti, nello specifico minori, interdetti, minori emancipati e inabilitati, devono accettare l'eredità con beneficio d'inventario. Dunque, anche in relazione ai debiti fiscali del *de cuius*, gli eredi che hanno optato per l'accettazione pura e semplice dell'eredità sono illimitatamente responsabili, invece gli eredi che hanno accettato con beneficio di inventario, *ex lege* o *ex voluntate*, sono responsabili limitatamente a quanto è stato loro assegnato ed il patrimonio del *de cuius* rimane separato dal patrimonio dell'erede.

1.4.2 La presenza di più successori

Spesso accade che coesistano più successori. In questi casi, in genere, i successori subentrano nelle situazioni giuridiche del *de cuius* relativamente ai beni o alle porzioni di patrimonio ad essi trasferiti. Se è presente un solo successore, quest'ultimo subentra nella titolarità delle posizioni giuridiche del *de cuius* per l'intero, se invece coesistono più successori, essi subentrano nelle medesime posizioni *pro quota*. Tuttavia esistono situazioni giuridiche indivisibili (per natura, comune considerazione o previsione di legge), anche tributarie, che vanno riferite collettivamente ai successori (o a una loro parte), poiché presentano contenuto unitario o afferiscono a beni/attività comuni.

Ad esempio l'obbligo di dichiarazione IRPEF è posto a carico di ogni erede, ma poiché si tratta del medesimo obbligo, basta che sia adempiuto da un erede: infatti "*se più soggetti sono coobbligati alla stessa dichiarazione, la dichiarazione fatta da uno esonera gli altri*"[12]. Questo in quanto si tratta di una prestazione indivisibile e fungibile, il fine della quale – ovvero la comunicazione "*degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte*"[13] – si raggiunge indipendentemente dal soggetto che adempie (a conferma, gli eredi per un ipotetico inadempimento vengono sanzionati soltanto una volta).

Gli obblighi di versamento, invece, si possono frazionare tra gli eredi, a meno che non siano correlati a fattispecie inscindibili (è il caso dell'eredità giacente, dove a provvedere è il curatore).

Talora, le norme prevedono ipotesi di solidarietà passiva tra i successori. L'art. 65, comma 1, DPR 600/1973 stabilisce, infatti, che "*gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*". Ciascun erede è obbligato ad adempiere all'intera prestazione, salvo il diritto di regresso nei confronti degli altri eredi. È una previsione strettamente tributaria, che prende le distanze dalla normativa civilistica, in cui non vige la solidarietà fra coeredi. Ciò ha conseguenze sulla responsabilità dei successori, la quale si allarga qualora il coobbligato escusso non trovi soddisfazione sugli altri coobbligati.

La solidarietà passiva agevola l'Amministrazione Finanziaria, in quanto rende possibili l'azione nei confronti di un coobbligato soltanto e la pretesa dell'intera prestazione da parte di ciascun coobbligato.

Tornando alla norma appena esposta, di cui all'art. 65, comma 1, DPR 600/1973, una parte della dottrina ritiene che la solidarietà prevista da tale disposizione, dettata per le imposte sui redditi, sia applicabile anche agli altri tributi, anche se le argomentazioni da essa fornite non risultano essere convincenti[14]. Ma la giurisprudenza prevalente e la

[12] Art. 1, ultimo comma, DPR 600/1973. Tale regola, in assenza di previsioni di legge in senso contrario, può trovare applicazione anche per gli altri tributi e non solo per le imposte sui redditi.
[13] Art. 1, comma 2, DPR 600/1973.
[14] Per maggiori approfondimenti a riguardo si veda GUIDARA A., cit., pp. 181 e ss..
A titolo di esempio, tra le ragioni di tale dottrina vi è la disparità di trattamento fra tributi conseguente alla mancata estensione della solidarietà di cui all'art. 65 cit. agli altri tributi. Tale disparità si giustifica, secondo la giurisprudenza costituzionale, con le specificità dei vari tributi: le differenti discipline dei tributi sono correlate "*alla diversità delle imposte prese in considerazione, sicché non è, in linea generale,*

dottrina di maggioranza ritengono che la solidarietà debba essere applicata soltanto dove è prevista[15]. La solidarietà di cui all'art. 65 cit. rappresenta, pertanto, una deroga, la quale non può essere estesa oltre alle imposte sul reddito delle persone fisiche. Il silenzio mantenuto dal legislatore in merito alla responsabilità degli eredi nelle discipline dell'IVA (per cui è prevista una disciplina nell'art. 35 bis DPR 633/1972) e degli altri tributi non sottintende la volontà di allargare ad essi la previsione delle imposte sui redditi; ad essi vanno invece applicate le disposizioni generali della successione: l'ente impositore deve rivolgersi ai singoli eredi relativamente alle loro quote ereditarie.

1.5 Intestazione e notifica degli atti amministrativi

È fuori dubbio che gli atti dell'Amministrazione Finanziaria siano da intestare e da notificare ai successori del *de cuius*, a meno che non vi siano norme speciali a riguardo. È da ritenere nullo/inesistente l'atto intestato e/o notificato al *de cuius* e non ai successori, a meno che ciò non sia consentito da disposizioni speciali.

In materia tributaria, in merito all'azione dell'Amministrazione Finanziaria emergono due deroghe[16]: la prima di esse è l'art. 65, comma 4, DPR 600/1973, il quale dispone che "*la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma*", ovvero non abbiano comunicato le loro generalità e il loro domicilio fiscale "*all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa*". In aggiunta "*la comunicazione può essere presentata direttamente all'ufficio o*

possibile, al fine di riscontrare una disparità di trattamento, la comparazione trasversale di istituti e normative di settore" (sentenza n. 143 della Corte Costituzionale del 30 marzo 1992).

[15] Inoltre la solidarietà va applicata solamente in relazione agli obblighi di versamento. Per gli obblighi di dichiarazione e per quelli contabili non vige la solidarietà: basta che essi siano adempiuti da un erede, nonostante siano a carico di tutti, per via dell'indivisibilità e della fungibilità delle prestazioni che stanno alla base di essi.

[16] Della seconda deroga, rappresentata dall'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, si dirà nel capitolo successivo, in quanto inerente società ed enti.

trasmessa mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso si intende fatta nel giorno di spedizione". Se gli eredi non hanno adempiuto a questo obbligo di dichiarazione o se sono decorsi meno di trenta giorni da tale comunicazione, il comma 4 consente all'ufficio di notificare gli atti intestati al soggetto venuto meno agli eredi impersonalmente e collettivamente presso l'ultimo domicilio del medesimo. Se invece sono decorsi più di trenta giorni dalla comunicazione di cui sopra, gli atti sono da intestare e notificare agli eredi.

La deroga non pare coinvolgere la formazione degli atti, in quanto la *littera legis* fa riferimento soltanto alla "*notifica degli atti intestati al dante causa*", i quali dovrebbero essere stati già formati ma non ancora notificati. Nella prassi, però, con avvallamento giurisprudenziale, viene consentita agli uffici la formazione degli atti nei confronti del soggetto venuto meno anche dopo la morte.

Non è da considerarsi possibile la notifica a taluno degli eredi degli atti intestati al soggetto venuto meno, anche se ciò era consentito dal precedente art. 16, comma 3, TUID ("*gli atti intestati allo stesso* – si intende al soggetto venuto meno – *sono efficaci nei confronti degli eredi, anche se notificati ad uno solo di essi ovvero collettivamente ed impersonalmente nell'ultimo domicilio fiscale del defunto*"). L'art. 65 DPR 600/1973 non ha riproposto tale deroga. Ma anche in questo caso la giurisprudenza lascia spazio ad interpretazioni diverse.

Tuttavia, il comma 4 dell'art. 65 in esame non prevede un termine entro cui l'ufficio può effettuare la notifica collettiva e impersonale agli eredi, presso l'ultimo domicilio del dante causa, degli atti ad egli intestati, nel caso in cui gli eredi non comunichino almeno trenta giorni prima le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. Ma non era intenzione della legge delega per la riforma tributaria degli anni '70, in adempimento della quale è stato formulato l'art. 65 cit., prescindere da un termine entro il quale notificare collettivamente e impersonalmente agli eredi, accentuando in questo modo la deroga. È comunque da ricavare dal sistema una limitazione di ordine temporale per effettuare tale notifica. Si può infatti prendere in considerazione il termine di un anno dalla morte di cui all'art. 43, comma 3, D.Lgs. 546/1992 (inerente la comunicazione dell'avviso di trattazione conseguentemente all'interruzione del processo tributario), richiamato dalla dottrina ed estendibile analogicamente. Questa appena richiamata sembrerebbe essere l'unica disposizione tributaria che si accosta.

Rimane infine da circoscrivere il contesto in cui opera l'art. 65, comma 4, cit., ovvero resta da capire se esso faccia riferimento soltanto alle imposte sui redditi o se sia estendibile anche agli altri tributi. Si ripresenta, sostanzialmente, la stessa questione emersa in relazione al comma 1 del medesimo articolo e come già fatto in tale occasione è da concludere che l'art. 65 comma 4 in esame vada applicato solo alle imposte sui redditi; lo stesso vale per il comma 2 del medesimo, che si ricollega al comma 4. Anche la proroga dei termini di cui al comma 3 di tale articolo va riferita alle sole imposte sui redditi. L'art. 65 DPR 600/1973 nel suo complesso trova, dunque, applicazione soltanto in relazione alle imposte sui redditi. Dopo la morte del contribuente, pertanto, per quanto concerne gli altri tributi, si deve procedere all'intestazione e alla notificazione degli atti ai singoli eredi. Anche se la giurisprudenza, talvolta, senza motivo, riferisce il comma 4 cit. anche ai tributi diversi dalle imposte sui redditi.

CAPITOLO II

La successione nel debito tributario per causa d'estinzione propria delle persone giuridiche

2.1 Considerazioni introduttive

Il tema della successione *mortis causa*, vista l'importanza che riveste nella società, è stato sempre oggetto di attenzione da parte del legislatore. Ma mentre la disciplina relativa alle persone fisiche risulta essere piuttosto dettagliata e abbastanza consolidata, il legislatore non sembra dedicare molta attenzione alle persone giuridiche, anche se sono soggette a eventi simili alla morte, i quali, come sostenuto recentemente dalla giurisprudenza di legittimità, danno luogo a successione. Anche gli studi effettuati non forniscono un'analisi compiuta del fenomeno, limitandosi ad affiancare certi aspetti ad analisi incentrate sulle persone fisiche.

La cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese comporta la loro estinzione; è possibile affermare ciò ai sensi dell'art. 2495 c.c., come modificato dalla riforma del diritto societario del 2003, il cui secondo comma esordisce con l'inciso "*Ferma restando l'estinzione della società*". Prima di tale riforma, la giurisprudenza riteneva che la cancellazione dal registro delle imprese non comportasse l'estinzione delle società, le quali non si estinguevano definitivamente fintanto che non fossero stati definiti tutti i loro rapporti giuridici.

Il fatto che la cancellazione dal registro delle imprese delle società determini la loro estinzione è stato ribadito in tre significative sentenze delle Sezioni Unite del 22 febbraio 2010 (nn. 4060, 4061 e 4062) e confermato da altrettante pronunce delle stesse del 12 marzo 2013 (nn. 6070, 6071 e 6072). Queste ultime avvalorano la lettura in chiave successoria dell'estinzione delle società, la quale determina una successione

universale dei soci in tutte le situazioni giuridiche della società estinta, ferme restando le limitazioni di responsabilità proprie delle società di capitali.

A conferma della valenza estintiva della cancellazione dal registro delle imprese può essere riportato l'art. 28 quarto comma del D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175, secondo cui "*Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*".

Sebbene l'art. 2495 c.c. faccia riferimento alle società di capitali, la giurisprudenza ha esteso la sua valenza alle società di persone, la cancellazione delle quali dal registro delle imprese ne comporta dunque l'estinzione. Le pronunce citate delle sezioni unite del 2010, infatti, assegnano all'art. 2495 c.c. un'efficacia espansiva che va oltre la disciplina delle società di capitali, intercettando anche quella delle società di persone, la cancellazione delle quali ne determina pertanto l'estinzione. Il fatto che la cancellazione dal registro delle imprese delle società di persone ne comporti l'estinzione è stato confermato dall'Amministrazione Finanziaria, la quale in precedenza sosteneva il contrario.

Considerando infine gli enti diversi dalle società, al pari di quanto affermato per le società, è plausibile una lettura in chiave successoria della loro estinzione nei confronti dei soggetti a cui vengono devoluti i beni dell'ente.

L'estinzione delle società (e degli enti) origina pertanto fenomeni successori di carattere universale. Nello specifico, se si focalizza l'attenzione sui debiti della società, secondo la giurisprudenza richiamata[17] "*è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implichi, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio*". In generale, "*il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori*".

[17] Ci si riferisce alle sentenze delle Sezioni Unite nn. 6070, 6071 e 6072 del 2013.

Tuttavia vi è chi dissente da questa ricostruzione, anche se è la "*ricostruzione … in termini successori*" a prevalere tra la giurisprudenza di legittimità. A seguito delle pronunce delle sezioni unite del 2013, la Cassazione è intervenuta con altre sentenze, le quali ricostruiscono "*in termini successori*" il rapporto fra la società estinta e i suoi soci. Anche la Corte Costituzionale[18] pare aderire all'interpretazione in chiave successoria della Cassazione.

2.2 I successori delle società e degli enti

Prima di analizzare i successori delle società e degli enti, è bene precisare che, mentre per le persone fisiche "*l'eredità si acquista con l'accettazione*" (art. 459 c.c.), l'acquisto dell'eredità è automatico per i soci successori di società, sia di capitali che di persone, e solitamente anche per gli enti successori di altri enti, non essendo richiesta l'accettazione dell'eredità. D'altro lato, i soci successori di società non possono rinunciare all'eredità; lo stesso vale per gli enti pubblici successori di altri enti pubblici.

Le norme tributarie non dispongono nulla in merito ai successori di società ed enti, i quali devono essere perciò ricercati in base alle disposizioni generali della successione.

L'art. 36 DPR 602/1973 al terzo comma, in relazione all'IRES non assolta da parte delle società di capitali e degli enti, recita che "*I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria*". L'assegnazione o il ricevimento di beni o di somme di denaro, durante i due periodi d'imposta antecedenti alla messa in liquidazione o nel corso della liquidazione, costituiscono il presupposto di fatto della

[18] Nelle ordinanze nn. 198/2013 e 53/2016.

responsabilità dei soci per le imposte, non solo già accertate ma anche quelle non ancora definite, dovute dai soggetti di cui al primo comma dell'art. 36 cit..

Secondo l'art. 2495 comma 2 c.c., "*Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi …*".

Infine, l'art. 28 del D.Lgs. 175/2014, previsione di natura tributaria, allo scopo di rendere maggiormente efficace l'azione di recupero dei crediti fiscali, al quarto comma rivede in termini tributari il secondo comma dell'art. 2495 appena menzionato, prevedendo che "*Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*"; invece ai commi 5 e 7 intensifica la responsabilità di liquidatori, amministratori e soci di società di capitali estinte, estendendo l'art. 36 DPR 602/1973 sopra riportato oltre le imposte sui redditi, alle quali era circoscritto dall'art. 19 del D.Lgs. 46/1999.

Nell'art. 2495 comma 2 c.c. e nell'art. 36 comma 3 DPR 602/1973 la responsabilità dei soci di società di capitali ha un titolo differente. Per il primo si tratta di una successione da parte dei soci nei debiti della società estinta; la responsabilità dei soci è limitata alle somme trasferite. Per il secondo sorge una particolare responsabilità tributaria dei soci per i debiti della società, dovuta all'assegnazione ad essi di denaro e beni sociali, non conseguentemente all'estinzione della società ma durante i due periodi di imposta anteriori alla liquidazione della società o nel corso della liquidazione; anche in questo caso la responsabilità dei soci è limitata al valore di quanto ricevuto.

Dunque, questa seconda disposizione non attiene alla successione. Di conseguenza, per le situazioni giuridiche del contribuente trasferite a seguito dell'estinzione della società, è opportuno riferirsi all'art. 2495 comma 2 c.c., previsione di natura civilistica con valenza generale per tutti i fenomeni successori e quindi anche per la successione tributaria.

Sulla base dell'art. 36 DPR 602/73, vi sarebbero altre due tipologie di soggetti, in aggiunta ai soci, responsabili dell'IRES non pagata da parte delle società di capitali: essi sono i liquidatori e gli amministratori.

I liquidatori, ai sensi del comma 1, sono responsabili "in proprio" per il pagamento delle imposte inerenti il periodo della liquidazione e quelli anteriori, se hanno provveduto alla soddisfazione dei crediti di rango inferiore ai crediti fiscali oppure all'assegnazione di beni ai soci senza aver precedentemente soddisfatto i crediti fiscali. Ma, come si è già precisato per il comma 3, il liquidatore non risponde delle obbligazioni tributarie sociali in base ad un rapporto giuridico di successione. Pertanto, non può essere accolta la teoria secondo cui il liquidatore è responsabile del debito tributario della società estinta in qualità di successore; egli è responsabile per aver violato ai doveri di liquidatore. Il liquidatore risponde soltanto se, e nei limiti in cui, il fisco dimostra la sussistenza di un debito fiscale non adempiuto dalla società; in altre parole, il debito tributario deve essere già stato accertato a carico della società. Se quando la società viene cancellata dal registro delle imprese, l'accertamento non è ancora iniziato o non è ancora terminato, al liquidatore, poiché non subentra nel debito d'imposta, non potrà essere notificato l'avviso di accertamento inerente il presupposto realizzato dalla società estinta.

Ai sensi del comma 2, "*La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori*", ossia quando la liquidazione è gestita dai medesimi. Infine, ai sensi del comma 4, "*Le responsabilità previste dai commi precedenti sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili*".

L'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, di cui è stata criticata la pessima fattura, è stato oggetto di svariate interpretazioni[19]. Tra esse, la norma è stata letta nel senso di far rimanere parzialmente in vita la società estinta, limitatamente ai rapporti con l'Amministrazione Finanziaria e per cinque anni. I soci succederebbero nelle situazioni giuridiche tributarie della società "*trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione*

[19] Per maggiori approfondimenti a riguardo si veda GUIDARA A., cit., pp. 109 e ss.

del Registro delle imprese"[20]. Le società di capitali cancellate sarebbero, pertanto, contemporaneamente in vita ed estinte ed i soci sarebbero al contempo soci e non.

In realtà, il comma 4 dell'art. 28 cit. è da vedere come una deroga all'art. 2495, comma 2, cc., limitata alla validità e all'efficacia "*degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*". In base a tale deroga, l'Amministrazione Finanziaria può notificare gli atti appena menzionati alla società estinta per cinque anni, a partire dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese. La formazione di tali atti avviene nei confronti della società estinta e gli stessi vengono ad essa notificati, ma hanno efficacia nei confronti dei soci successori della società. Stando alla normativa ordinaria, "… *la domanda* (dei creditori)*, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società*"[21]. La norma in questione può essere, dunque, così letta: "*ferma restando l'estinzione della società, sono validi ed efficaci gli atti di accertamento, di riscossione e sanzionatori notificati dall'amministrazione finanziaria alla società estinta entro cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese*"[22]. La disposizione risulta in questo modo in linea con quella civilistica, di cui al secondo comma dell'art. 2495, della quale costituisce, come si è detto, una deroga, e si allinea con la norma prevista per le persone fisiche, di cui all'art. 65, comma 4, DPR n. 600 del 29 settembre 1973, il quale permette al fisco di comunicare gli atti intestati al *de cuius* agli eredi in modo impersonale e collettivo, presso il suo ultimo domicilio. Inoltre, questa interpretazione è coerente con la legge delega 23/2014, di cui il comma 4 dell'art. 28 cit. costituisce promanazione: dalla delega stessa nel suo complesso non si percepisce nessuna intenzione di far in parte sopravvivere o rivivere la società estinta. Infine, si precisa che l'estensione a cinque anni del termine entro cui poter notificare gli atti alle società estinte è funzionale a quello per l'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Per quanto riguarda invece le società di persone, bisogna tenere in considerazione le disposizioni del Codice Civile ad esse relative, ossia il secondo comma dell'art. 2312 e l'art. 2324 (per gli accomandanti). Tali articoli dispongono che i soci delle società di persone cancellate sono illimitatamente responsabili, ad eccezione degli accomandanti, per i quali la responsabilità risulta limitata alla quota di liquidazione. In particolare, per

[20] La preposizione "del" è da intendersi come "dal".
[21] Art. 2495, comma 2, c.c..
[22] GUIDARA A., cit., p. 119.

quanto concerne l'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014, esso è principalmente rivolto alle società di capitali (a ciò fa pensare il suo richiamo all'art. 2495 c.c., che fa riferimento a tale tipologia societaria), ma può essere tranquillamente esteso anche alle società di persone ed agli enti.

Infine, per gli enti diversi dalle società, anche in materia fiscale assumono valenza le norme civilistiche, così come integrate dal DPR 361/2000; in genere per quanto riguarda invece gli enti pubblici si fa riferimento a leggi speciali.

Si precisa che sui successori delle società e degli enti non dovrebbero incombere obblighi di dichiarazione e di versamento, in quanto società ed enti si estinguono dopo che è avvenuta la liquidazione, finalizzata a definire i rapporti pendenti, compresi quelli con l'Amministrazione Finanziaria. A tali obblighi provvede la società nella fase di liquidazione[23]. La responsabilità dei soci è legata a situazioni non fisiologiche del rapporto tra la società ed il fisco, ovvero a casi in cui una delle parti cada in errore. In tali ipotesi gli obblighi di versamento sono la conseguenza della notifica di un provvedimento impositivo.

2.3 Focus sulla trasmissione delle sanzioni per le società e per gli enti

Il legislatore, al primo comma dell'art. 7 D.L. n. 269 del 2003 – anno in cui è stata riconosciuta valenza estintiva alla cancellazione dal registro delle imprese delle società, da cui originano fenomeni successori – ha disposto che "*le sanzioni amministrative*

[23] Eccezione si ha nella scissione societaria (totale), in cui l'obbligo di dichiarazione IRES si trasferisce "*alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione. … Se la designazione è omessa, si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione … "*, a cui vengono trasmessi "*gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto*" (art. 173, commi 12 e 13, TUIR). Ancora "*in caso di scissione totale la società designata … deve presentare la dichiarazione relativa alla frazione di periodo della società scissa*" (art. 5 bis, comma 3, DPR 322/1998). In materia di IVA, l'art. 16, comma 11, della legge 537/1993, estendibile anche agli altri tributi, prevede che "*gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento*"; vi sono più obblighi dichiarativi a carico delle beneficiarie, dal momento che le situazioni giuridiche IVA vengono trasferite alle beneficiarie in relazione alle operazioni effettuate mediante le aziende o i complessi d'azienda ad esse trasferiti. Allo stesso modo si comportano gli obblighi di versamento.

relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". Tale norma è coerente con l'art. 8 D.Lgs. 472/1997 in tema di intrasmissibilità delle sanzioni amministrative tributarie delle persone fisiche. Tale decreto legislativo, al terzo comma dell'art. 7 appena citato, viene richiamato in quanto compatibile[24]. Il principio della personalità della sanzione trova applicazione non solamente per le persone fisiche ma anche per le società e per gli enti provvisti di personalità giuridica, i quali commettono gli illeciti per il tramite delle persone fisiche (autori materiali) che agiscono per loro conto e nel loro interesse. Sostanzialmente, in relazione alle persone giuridiche si assiste ad una generalizzazione della responsabilità (illustrata nel capitolo I) prevista, a certe condizioni, nella disciplina delle sanzioni per i soggetti che beneficiano di illeciti, diversi dagli autori degli stessi[25].

Diversamente da quanto accade per le persone fisiche, non sono previsti casi di corresponsabilità.

Conferma dell'intrasmissibilità delle sanzioni si ha con una recente pronuncia della Corte Suprema (precisamente Cass. 7 aprile 2017, n. 9094), la quale sostiene che "*L'estinzione della società ha determinato … l'intrasmissibilità della sanzione … regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale*".

La responsabilità per le violazioni tributarie, sia in merito alle persone fisiche sia per quanto riguarda le persone giuridiche, è personale, attribuendo in questo modo importanza alla persona, sia essa fisica o giuridica, che ha commesso o che ha contribuito a commettere l'illecito. Conseguenza della personalità della responsabilità è l'intrasmissibilità della stessa (e della sanzione) ad un soggetto diverso dal trasgressore. È come se il venir meno del dante causa estinguesse l'illecito, impedendo che la sanzione venga trasmessa o addirittura irrogata, se il *de cuius* viene meno prima dell'irrogazione della medesima.

Per quanto attiene alle società di persone, le sanzioni rimangono a carico delle stesse. Di queste società, tuttavia, permane l'obbligo solidale al pagamento della sanzione, il quale viene trasmesso ai soci. Nello specifico, le società di persone sono responsabili delle sanzioni come coobligati solidali, assieme alla persona fisica autore materiale della

[24] Si riporta il terzo comma dell'art. 7 cit.: "*Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili*".
[25] Si precisa che l'art. 11 D.Lgs. 472/97, con l'introduzione dell'art. 7 D.L. 269/2003, non risulta più applicabile alle società di capitali e alle persone giuridiche in genere.

violazione, per gli illeciti commessi nel loro interesse da dipendenti, rappresentanti, amministratori nell'esercizio delle loro funzioni o incombenze (art. 11, comma 1, D.Lgs. 472/97); questi debiti vengono trasferiti ai soci, a cui viene trasferito anche il diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione. Ma le società di persone potrebbero essere responsabili delle sanzioni anche in proprio, ogniqualvolta, nelle medesime ipotesi, venga meno l'autore dell'illecito o quest'ultimo non abbia agito con dolo o colpa grave, in questa ipotesi per la quota che eccede i cinquantamila euro; in questi casi la sanzione, appartenendo alla società e avendo carattere puramente punitivo della medesima, non si trasmette ai soci.

2.4 La responsabilità dei successori delle società e degli enti

2.4.1 Il grado di responsabilità

Anche in merito all'entità della responsabilità dei successori di società ed enti, come già detto nel capitolo precedente per la responsabilità degli eredi, le norme tributarie nulla prevedono, trovando applicazione anche in questo caso le disposizioni generali in tema di successione. Pertanto, anche in relazione ai debiti fiscali, i soci di società di capitali sono responsabili, in base all'art. 2495, comma 2, c.c., "*fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*".

Anche per i successori degli enti la responsabilità per i debiti fiscali è limitata, a cui si aggiunge un limite di carattere temporale: ai sensi dell'art. 31, comma 3, c.c., i soggetti a cui sono stati assegnati i beni sono responsabili "*entro l'anno dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto*".

Si può concludere, pertanto, che per le persone giuridiche, le associazioni, le fondazioni e gli enti non riconosciuti, l'accettazione dell'eredità deve essere con beneficio d'inventario.

Un'eccezione alla responsabilità limitata si riscontra con le società di persone, in quanto la responsabilità dei soci, esclusi gli accomandanti, per i debiti della società è illimitata.

Ma tale eccezione è soltanto apparente, poiché i soci, scegliendo di costituire una società di persone, hanno optato per una responsabilità illimitata.

2.4.2 La presenza di più successori

Di regola, i soci delle società sono più di uno. Per le società di capitali, non essendo presente una normativa fiscale a riguardo, è necessario ricorrere alla disciplina civilistica, in particolare all'art. 2495 c.c., in base al quale "*dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*". Non viene detto nulla in merito ad un'ipotetica responsabilità solidale fra i soci, ma analizzando il disposto normativo si nota che il legislatore tende ad apprezzare l'interesse del creditore e a considerare in modo unitario il credito. A questo conduce la *littera legis*, concepita nel senso di far sì che il creditore possa far valere il proprio credito nei confronti dei soci, con la sola limitazione della "*concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*". E pure il suo confronto con altre due disposizioni correlate fa pensare ciò: da un lato, l'art. 31, comma 2, c.c., sull'estinzione degli enti, che prevede che i successori siano responsabili nei confronti dei creditori non solo limitatamente a quanto è stato loro assegnato, ma anche proporzionalmente a quanto ricevuto ("*in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto*"); dall'altro, l'art. 754, comma 1, c.c., sulla successione delle persone fisiche, in cui si dispone che gli eredi sono responsabili verso i creditori *pro quota* ("*in proporzione della loro quota ereditaria*"). Inoltre, il silenzio mantenuto dal legislatore nell'art. 2495, comma 2, c.c., in merito alla suddivisione fra i soci della responsabilità si comprende maggiormente se si prende in considerazione che la norma in questione è sorta in un periodo in cui la cancellazione delle società non comportava successione; di conseguenza si applicavano le norme generali delle obbligazioni, inclusa la solidarietà passiva (art. 1294 c.c.: "*i condebitori sono tenuti in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente*"). Infine, per fare un parallelismo, anche per i soci di società di persone vige la solidarietà passiva (art. 2291, comma 1, c.c.).

In conclusione, l'art. 2495, comma 2, c.c. è da intendersi nel senso che le obbligazioni trasmesse ai soci sono indivisibili; ciascun socio è obbligato al pagamento dell'intera obbligazione "*fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*" (salvo il diritto di regresso nei confronti dei soci coobbligati per le somme da lui pagate ma a lui non imputabili).

Le stesse conclusioni valgono per i rapporti con il creditore fisco: l'Amministrazione Finanziaria può pretendere l'intero da un solo socio, che con l'adempimento libera i coobbligati, nei confronti dei quali può esercitare il diritto di regresso in base alla loro quota di responsabilità.

A simili conclusioni si può giungere per le società di persone. Non essendo presente anche in tale ipotesi una norma tributaria, occorre riferirsi alla disciplina civilistica, da cui emergono disposizioni similari all'art. 2495, comma 2, cit.: "*dalla cancellazione della società i creditori sociali che non sono stati soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci*" (art. 2312, comma 2, c.c.), "*anche nei confronti degli accomandanti, limitatamente alla quota di liquidazione*" (art. 2324 c.c.); inoltre "*i soci rispondono solidalmente … per le obbligazioni sociali*" (art. 2291 c.c.).

Per gli enti opera invece una responsabilità *pro quota*. L'art. 31, comma 3, c.c. consente ai creditori di far valere i loro crediti nei confronti degli assegnatari dei beni, ma con alcune particolarità: la prima di natura temporale, "*entro l'anno dalla chiusura della liquidazione*"; la seconda attinente l'intensità della responsabilità dei successori, limitata doppiamente "*in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto*". Con gli enti ci si discosta, pertanto, dal tipo di responsabilità vigente per i soci di società di capitali, per cui è previsto solo il limite dato dall'ammontare percepito.

2.5 Intestazione e notifica degli atti amministrativi

Come si è detto nel capitolo precedente, dedicato alle persone fisiche, sono da considerare nulli/inesistenti gli atti intestati e/o notificati al *de cuius* invece che ai successori, a meno che ciò non sia consentito da disposizioni speciali.

Per quanto concerne società ed enti, la prima deroga è rappresentata dall'art. 2495, comma 2, c.c., in base al quale la domanda dei creditori nei confronti dei soci "*se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società*". In ulteriore deroga alla già derogatoria disposizione di cui si è appena detto, l'art. 28, comma 4, D.Lgs. 175/2014 consente nei cinque anni successivi alla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese all'Amministrazione Finanziaria la notifica – da intendersi sempre collettiva ed impersonale ai soci, come già visto per gli eredi – dei suoi atti presso la sede della società estinta.

Si nota nella disciplina tributaria una maggior tutela dell'interesse del fisco rispetto agli altri creditori, realizzata mediante l'estensione dei tempi per la notifica alla società: essi sono di un anno dalla cancellazione per la domanda dei creditori sociali; di cinque anni dalla richiesta di cancellazione per gli atti amministrativi, i quali possono essere intestati alla società estinta, anche se formati successivamente all'estinzione della società[26].

[26] Il lungo termine di cinque anni per la notifica degli atti fa pensare ciò.

PARTE II

La successione nel debito tributario *inter vivos*

CAPITOLO III
L'accollo del debito d'imposta

3.1 Considerazioni introduttive

In prima approssimazione, in diritto civile l'istituto dell'accollo si configura come un contratto tra il debitore (accollato) ed un terzo (accollante) con il quale quest'ultimo interviene nel rapporto obbligatorio originario assumendosi il debito che il primo ha nei confronti di un creditore (accollatario)[27].

L'accollo è disciplinato dall'art. 1273 del Codice Civile, a cui si aggiungono gli artt. 1274, comma 3, 1275 e 1276 c.c. contenenti alcune disposizioni di carattere integrativo comuni agli istituti dell'accollo, della delegazione e dell'espromissione. Infatti tutte e tre le fattispecie si basano sull'intervento da parte di un nuovo debitore nell'obbligazione originaria.

Dunque, l'accollo del debito d'imposta si verifica quando un terzo interviene pagando il debito d'imposta di un altro. Esso concerne le modalità di applicazione del tributo, rimanendo al di fuori degli elementi che costituiscono la fattispecie imponibile, senza incidere nella determinazione del presupposto d'imposta. Il debito fiscale sorge sulla base delle norme del diritto tributario, ma può essere estinto con l'intervento dell'accollante. L'accollo rappresenta pertanto una modalità di pagamento dei tributi.

[27] Per completezza si riporta la restante parte del comma 1 dell'art. 1273 c.c.: "*… il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore*". L'accordo può essere revocato o modificato dall'accollato fino a che il creditore non vi abbia aderito. L'accollo ha efficacia indipendentemente dall'adesione del creditore, la quale è utile al creditore soltanto per rendere "*irrevocabile la stipulazione a suo favore*".

3.2 Cenni sulla normativa precedente all'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente

Esula dai fini del presente lavoro ripercorrere sistematicamente le disposizioni normative precedenti all'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, in quanto si vuole focalizzare l'attenzione sulla disciplina più recente dell'istituto dell'accollo in materia tributaria. A titolo generale, si può affermare che la normativa precedente a tale statuto non consente di delineare un inquadramento completo sull'argomento. Le norme di diritto positivo esistenti relative a singoli tributi si sono rivelate avere applicazione circoscritta, senza mai esprimere un divieto di valenza generale di pratica dell'accollo.

Vale la pena menzionare alcune pronunce della Suprema Corte, iniziando dal "*primo contributo significativo della giurisprudenza della Corte di Cassazione*"[28], avuto con la sentenza n. 5 del 5 gennaio 1985, inerente la clausola del contratto di mutuo che faceva ricadere l'onere d'imposta (IRPEG ed ILOR) relativo agli interessi sul mutuatario, anziché sul mutuante. Questa previsione è stata dichiarata nulla ai sensi del comma 1 dell'art. 1418 c.c.[29] per contrasto con il principio di capacità contributiva, di cui al comma 1 dell'art. 53 della Costituzione[30], in quanto da tale principio si è desunto un divieto che non ammette deroga da parte del debitore tributario di spostare in capo a terzi l'onere d'imposta. Nello specifico, considerando che "*il dovere di concorrere alle spese pubbliche rientra nell'ambito di quei doveri inderogabili di solidarietà sociale (come è divenuto pacifico nella dottrina) previsti dall'art. 2 Cost. in collegamento con i diritti inviolabili dell'uomo*", la Corte ha sostenuto che "*L'art. 53 … intende affermare non solo il principio che tutti coloro, i quali siano titolari di una capacità contributiva, devono concorrere alle spese pubbliche, ma anche e soprattutto il principio che il sacrificio economico derivante dal pagamento, la riduzione patrimoniale conseguente all'adempimento deve essere sopportata effettivamente, definitivamente dal soggetto alla cui capacità contributiva si riferisce l'obbligazione, e non da altri*", precisando che "*la norma costituzionale … vuole sottolineare che ad ogni capacità contributiva deve*

[28] PAPARELLA F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008, p. 62.
[29] Il citato comma recita che "*Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente*".
[30] Secondo cui "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*".

corrispondere inderogabilmente una riduzione nel patrimonio del titolare della capacità contributiva stessa …". La pronuncia della Suprema Corte si è dunque spinta nella direzione di vietare in modo assoluto l'accollo sulla base del principio di capacità contributiva, che lega strettamente la capacità di concorrere alle pubbliche spese con la riduzione del patrimonio di chi possiede tale attitudine.

La dottrina di maggioranza non è sembrata dello stesso parere. Essa, non riconoscendo il presupposto di partenza della Corte, propensa a far discendere il principio della capacità contributiva da quello di solidarietà sociale, ha criticato un'interpretazione troppo personale del sacrificio economico connesso all'obbligazione tributaria. La dottrina ha sottolineato che dal principio di partecipazione alle spese pubbliche non discende un limite circa il reperimento delle risorse necessarie al pagamento delle imposte, cosicché mentre è logico pensare che il dovere di pagare l'imposta, relativa ad un fatto imponibile, si riversi sul soggetto a cui il fatto è collegabile, sembra estranea all'intenzione del legislatore costituente la volontà di ostacolare che il sacrificio economico legato al pagamento del tributo venga trasferito a un altro soggetto.

Nonostante le critiche alla sentenza n. 5 del 1985 della Suprema Corte, a tale disposto normativo si attribuisce il merito di aver affrontato da principio il problema.

Dopo pochi mesi, precisamente con la sentenza delle Sezioni Unite n. 6445 del 18 dicembre 1985, riguardante la stessa fattispecie della precedente pronuncia (ossia un contratto di mutuo che prevedeva una clausola che costringeva il mutuatario a pagare al mutuante le imposte sugli interessi), si assiste in parte ad un cambio di direzione. Infatti la disposizione recita che "*i meccanismi pattizi del tipo qui considerato … si risolvono in una lecita traslazione dell'imposta mediante la dilatazione del reddito complessivo, e del relativo carico tributario, di un certo contribuente senza che vengano incisi i principi costituzionali*". Tale affermazione sembra essere di segno contrario rispetto alla precedente sentenza, ma in realtà la Corte ha conservato le premesse precedentemente fatte in merito al rispetto del principio di capacità contributiva: "*nel vigente sistema costituzionale tributario non basta oggettivamente che sia soddisfatta l'obbligazione verso il fisco, ma occorre altresì che tale obbligazione sia adempiuta da soggetto passivo tenuto a corrisponderla, a cui carico gli artt. 53 e 2 della Costituzione pongono un dovere*". Il ripensamento riguarda infatti solamente la legittimità della clausola in esame, la cui validità è stata subordinata al fatto che il possessore della capacità contributiva tassata

non venga liberato dall'imposta e che quindi non "*resti esonerato dall'obbligazione posta a suo carico dalla legge, …, il che è invece escluso – come si è dimostrato – per quanto attiene al meccanismo di accollo in esame*".

Poco dopo, la Corte di Cassazione si è ulteriormente espressa con la sentenza n. 3935 del 23 aprile 1987, rettificando la prospettiva appena prima adottata e considerando nuovamente illeciti i patti d'imposta sulla base del principio di capacità contributiva. La sentenza si riferiva alla facoltà di rivalsa del datore di lavoro in relazione all'imposta di Ricchezza Mobile sugli stipendi dei dipendenti, ai sensi degli artt. 15, 16 e 17 del r.d. 24 agosto 1877 n. 4021. Con essa è stato stabilito che "*l'obbligo tributario, in base alla legislazione vigente, non è fungibile perché è stabilito intuitu personae, onde esso, nei contratti di lavoro, non può gravare sull'imprenditore né in forza di convenzione, né a seguito di una decisione unilaterale, quale atto di benevolenza verso i dipendenti*". Dopo aver precisato l'impiego nel nostro sistema tributario del principio di progressività di cui all'art. 53 della Costituzione, la Corte ha affermato che "*ogni cittadino paghi personalmente ed infungibilmente i tributi che gli competono, perché detto criterio di tassazione non potrebbe essere attuato se una parte del reddito prodotto non venisse denunziato ai fini della determinazione del complesso dei cespiti imponibili. Questo è il motivo per il quale l'applicazione del criterio della progressività delle imposte suscettibile di tale metodo impositivo rende personale l'obbligazione tributaria e illecito* ex lege *(d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) qualsiasi comportamento difforme, oltre che nulle,* ex *art. 1418 del Codice Civile, eventuali condizioni in contrario*". L'accollo d'imposta sarebbe quindi vietato in relazione alla progressività del sistema di tassazione, che verrebbe meno "*se una parte del reddito prodotto non venisse denunziato ai fini della determinazione del complesso dei cespiti imponibili*". Ma non è il criterio di tassazione, sia esso progressivo o proporzionale, ad influenzare la legittimità dell'accollo, quanto piuttosto la riduzione di base imponibile, non compatibile con i principi tributari. In aggiunta, l'accollo non sembra sottrarre materia imponibile, in quanto non determina una variazione nell'obbligazione originaria, poiché possessore del reddito imponibile rimane l'accollato; è solo il sacrificio economico dell'imposta a gravare sull'accollante. Il problema che rimane da risolvere è dunque se il debitore possa servirsi di mezzi finanziari di un terzo per pagare il proprio debito.

Le pronunce della Corte di Cassazione, invece di chiarire il tema, sono apparse contradditorie, lasciando nel dubbio il problema di base, ossia il fatto che l'accollo risulti o meno compatibile con il principio di capacità contributiva: se si focalizza l'attenzione sulle sentenze del 1985 appena esaminate, sembra che sia lecito giungere a conclusioni contrastanti a riguardo. L'effetto è stato quello di determinare un successivo orientamento di legittimità equivoco, con decisioni talvolta favorevoli alla legittimità dell'accollo ma più spesso sfavorevoli ad essa, a dimostrazione della presenza di forte incertezza nella materia e della mancanza di un sistema normativo con una certa compiutezza.

3.3 La conformità dell'accollo del debito d'imposta al principio di capacità contributiva

In mancanza di un sistema normativo compiuto, è necessario trovare una soluzione al problema di base oggetto di discussioni da parte di dottrina e giurisprudenza: ovvero la conformità dell'accollo del debito d'imposta al principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione, e al connesso dovere di solidarietà sociale, di cui all'art. 2 Cost..

Il dovere di contribuire alla spesa pubblica non produce conseguenze rispetto ai fatti successivi al sorgere dell'obbligazione fiscale. La Costituzione appare concentrarsi soltanto sul criterio soggettivo di imputazione connesso alla nascita dell'obbligazione tributaria e, pertanto, sul nesso esistente fra il fatto indice di capacità contributiva e l'attribuzione degli effetti verso chi lo realizza. In tale accezione esiste senza dubbio un limite a non interferire su questi effetti: per il principio di effettività della capacità contributiva, i tributi devono essere riferiti solamente al soggetto titolare di capacità contributiva e nessuno deve essere costretto in maniera autoritaria a sopportare l'onere d'imposta legato ad un presupposto realizzato da un altro soggetto. Il problema di legittimità costituzionale si ha "*nel solo caso in cui venga meno il fondamentale nesso tra la nascita dell'obbligazione e l'imputazione soggettiva dei relativi effetti oppure qualora il*

tributo sia posto definitivamente a carico dei terzi in forza di obblighi legislativi a fronte di manifestazioni di capacità contributiva altrui"[31].

Gli accordi antecedenti allo Statuto dei diritti del contribuente che estinguevano un debito tributario altrui non implicavano una variazione dell'obbligazione fiscale e non influenzavano i profili soggettivo ed oggettivo della fattispecie imponibile. Nello specifico, in merito a quello soggettivo, si può notare che soggetto passivo rimaneva chi aveva realizzato il presupposto indicatore di capacità contributiva. Se si condivide che il pagamento del debito di imposta con il soccorso di un terzo non interferisce sull'imputazione soggettiva dell'obbligazione tributaria, coerentemente si può giungere ad affermare che il subentro di un soggetto terzo nel pagamento del debito tributario non viola il dovere di contribuzione del debitore.

Risolto questo primo punto della questione, l'attenzione si concentra su quanto attiene allo spostamento in capo a terzi dell'onere fiscale effettuato al puro scopo di estinguere il debito tributario. Ma anche in tal senso l'art. 53 della Costituzione non fa pensare all'esistenza di vincoli circa i modi con cui il debitore reperisce i mezzi finanziari per pagare il proprio debito. In merito alle disposizioni precedenti allo Statuto dei diritti del contribuente, che prevedevano la nullità dei patti che facevano ricadere su un terzo il peso del tributo, non si ravvisa la possibilità di cogliere un principio di carattere generale, in quanto si trattava di decisioni indirizzate a particolari contesti tributari.

Pertanto, "*le manifestazioni di autonomia privata volte a reintegrare il patrimonio del contribuente per l'importo del tributo a lui per legge facente carico non potrebbero in nessun caso essere considerate in contrasto con l'art. 53, comma 1, Cost., perché inidonee a pregiudicare il principio del concorso alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva di ciascun consociato*"[32], dal momento che viene trasferito soltanto il peso del debito, mentre le situazioni giuridiche soggettive permangono in capo al contribuente.

[31] PAPPARELLA F., cit., p. 141.
[32] FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 899.

3.4 L'accollo del debito d'imposta nello Statuto dei diritti del contribuente

3.4.1 Considerazioni introduttive

Dopo le premesse fatte ai paragrafi precedenti, è ora possibile passare all'esame del comma 2 dell'art. 8 della legge n. 212 del 27 luglio 2000, recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", che dispone "*È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario*". La disposizione è comparsa inaspettatamente, poiché l'esperienza giuridica in tema di accollo si è mostrata piuttosto disinteressata a fornire una disciplina compiuta a riguardo. Per la prima volta con questo articolo l'accollo ha avuto un riconoscimento esplicito dal punto di vista normativo in materia tributaria.

Inoltre si precisa che il comma 6 del medesimo articolo prevede che "*Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, … sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo*". Tale decreto non è però ancora stato emanato.

Preliminarmente si ritiene opportuno esaminare i valori che tale articolo tutela, in linea con l'indirizzo garantista dello Statuto, desumibili dalla rubrica dello stesso che recita "*Tutela dell'integrità patrimoniale*". Analizzando i primi quattro commi dell'art. 8, si può cogliere che l'integrità patrimoniale privata viene protetta secondo due diversi profili. La norma sulla compensazione, di cui al comma 1, la preclusione alla proroga dei termini di prescrizione, di cui al comma 3, e la regola che prevede di far gravare gli oneri delle fideiussioni nella sfera patrimoniale del beneficiario del negozio di garanzia, di cui al comma 4, fanno pensare ad una parificazione delle posizioni giuridiche soggettive delle parti dell'obbligazione fiscale, come avviene in quella civilistica. Le parti vengono ugualmente tutelate dal punto di vista giuridico ai fini dell'estinzione dell'obbligazione tributaria (su questa via si è già espressa la Corte di Cassazione[33]). Invece la disposizione in tema di accollo di cui al comma 2 pare tutelare l'integrità patrimoniale sotto un'altra

[33] Cass., Sez. Trib., 30 marzo 2001, n. 4760, nel punto in cui si riporta che "*i rapporti dare-avere tra fisco e contribuente devono essere inquadrati nell'ambito dei principi di tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente fissati dall'art. 8 della l. n. 212 del 2000, che esordisce stabilendo che <<l'obbligazione tributaria può essere estinta per compensazione>> (comma 1) riconoscendo implicitamente la par condicio del dare e avere a partire dal momento della loro coesistenza (art. 1242 C.C.)*".

accezione. Dalla permissività della norma si intuisce che l'Amministrazione Finanziaria debba accettare che il contribuente adempia l'obbligazione tributaria anche per mezzo degli istituti del Codice Civile a garanzia della sfera patrimoniale del debitore, purché non vengano calpestati gli interessi dell'Erario. Su questa via, l'integrità patrimoniale privata va tutelata anche qualora il debitore ritenga necessario il ricorso a risorse di terzi per l'adempimento delle sue obbligazioni.

È stata però evidenziata un'incongruenza tra la rubrica "*Tutela dell'integrità patrimoniale*" e il disposto dell'art. 8, poiché l'insieme delle norme presenti ai commi di questo articolo, richiamanti istituti di diritto civile rapportati al tributo, contrasterebbe con il concetto di "tutela". A differenza delle altre norme contenute all'interno dello Statuto, l'art. 8 non presenta disposizioni a garanzia del contribuente[34]. L'incongruenza risulta ancora più evidente se si guarda il secondo comma dell'articolo, in tema di accollo, il quale si distingue più per il fatto di impedire effetti novativi per il contribuente che per il voler sottolineare l'autonomia negoziale caratterizzante tale accordo. In questo senso non è facile conciliare la tutela dell'integrità patrimoniale privata con l'accollo, istituto volto soprattutto a proteggere la posizione giuridica dell'Erario e soltanto successivamente a tutelare l'integrità patrimoniale del soggetto passivo.

Al di là di queste critiche, tale norma sull'accollo garantisce due interessi opposti, senza recare pregiudizio per le parti: da un lato l'interesse del contribuente all'estinzione della propria obbligazione tributaria mediante il subentro di un terzo soggetto, permettendo, d'altro lato, all'Amministrazione Finanziaria di ottenere una garanzia ulteriore in relazione al suo diritto.

[34] Inoltre queste ultime sembrano avere delle lacune per quanto concerne la disciplina e i vincoli all'esercizio del potere impositivo, in quanto l'articolo si limita a dichiarare ammissibili certi istituti del diritto civile.

3.4.2 L'oggetto dell'accollo

Si comincia ora ad analizzare la norma in materia di accollo introdotta nello Statuto dei diritti del contribuente (precisamente l'art. 8 comma 2), a partire dall'oggetto dell'accollo, costituito dal "*debito d'imposta altrui*".

Il concetto di "*debito d'imposta*" è in linea con le caratteristiche del negozio civilistico e include tutte le posizioni debitorie verso il fisco, connesse a manifestazioni di capacità contributiva sia propria che altrui, relative a qualunque tributo.

Si può anche pensare ad un'estensione maggiore della nozione di "*debito d'imposta*", inclusiva di tutte le obbligazioni pecuniarie verso l'Erario. Su questa via, potrebbero essere accollati anche gli interessi e le sanzioni, disciplinati già al comma 6 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, secondo cui "*per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione*". La norma appena richiamata verrebbe dunque incorporata da quella dello Statuto, con il risultato di allargare i casi di accollo del debito per sanzioni amministrative oltre i rapporti tra persone fisiche, società, associazioni o enti e autori della violazione, ammettendo l'accollo delle sanzioni in generale. Al contrario, qualora si sostenesse che l'obbligazione per sanzioni non sia "*debito d'imposta*", ma dia luogo, come suggerisce l'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997, a mero debito, si avrebbero due differenti discipline: una per l'assunzione del debito d'imposta, l'altra per l'accollo delle rispettive sanzioni.

L'aggettivo "*altrui*", stando ad un'interpretazione letterale, sembrerebbe superfluo, poiché è inammissibile l'accollo del proprio debito. Per poter parlare propriamente di accollo, accollante e accollato devono essere due soggetti diversi, i quali non devono essere contitolari del debito, in modo tale che il sacrificio economico del debito d'imposta venga sopportato dal primo invece che dal debitore originario. Si coglie qui la preclusione circa i rapporti tra coobbligati solidali, poiché la responsabilità solidale tra i soggetti che soddisfano lo stesso presupposto e il fatto che ognuno di loro può rispondere interamente del debito escluderebbero il carattere dell'altruità del debito e si avrebbero una deroga alla disciplina sulla solidarietà e una restrizione delle sfere patrimoniali chiamate alla riscossione dell'imposta, compromettendo lo scopo della

solidarietà. I coobbligati possono comunque agire in regresso, tutelando in modo diverso, ma con lo stesso effetto, l'integrità patrimoniale di chi è colpito dal tributo.

Essenziale dunque nell'accollo del debito d'imposta è la distinzione di soggetto fra accollante e accollato, ovvero l'esistenza di due diverse sfere patrimoniali a garanzia del diritto dell'Erario di incassare l'imposta. Non ha importanza chi sostiene il sacrificio economico del tributo ai fini dell'estinzione.

Nemmeno dal punto di vista quantitativo sembra ci siano limiti all'oggetto dell'accollo. È possibile infatti che tale istituto coinvolga molteplici tributi o anche uno soltanto.

Vi è anche la facoltà di accollo di debiti tributari futuri, come è stato sostenuto dalla dottrina civilistica di maggioranza prima e dal principio di negoziabilità dei beni futuri successivamente, in quanto tale pratica non esonera il contribuente dall'onere d'imposta. In tali casi, l'accollo acquisirà effetto nel momento in cui il debito sorgerà.

Una parte della dottrina, però, è perplessa in merito alla possibilità di accollo di debiti di imposta futuri per via dell'incertezza che la controparte dovrebbe sopportare nell'ipotesi in cui venisse introdotto un nuovo tributo o venissero mutate le aliquote del vecchio tributo[35]. Infatti, se quando viene stipulato il contratto di accollo il debito d'imposta risulta indeterminabile (potrebbe essere il caso delle imposte future), l'accordo contrasterebbe con l'art. 1346 c.c., secondo cui "*L'oggetto del contratto deve essere possibile, lecito, determinato o determinabile*". Qualora il debito oggetto di accollo sia determinabile, non ci dovrebbero essere problemi, in quanto in materia tributaria si ripresenterebbero gli stessi quesiti inerenti la quantificazione dei corrispettivi condizionati o subordinati a fattori futuri.

Allo stesso modo il problema era stato già posto riguardo la menzionata assunzione del debito per sanzioni di cui al comma 6 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997, generando una spaccatura tra la dottrina.

Da una parte, vi è chi ritiene che si possano assumere i debiti relativi a sanzioni future, eventuali ed indeterminabili, a patto che siano valide le ipotesi della disposizione, ossia che le sanzioni non siano dovute a dolo o colpa grave. Questa dottrina si appella al fatto

[35] Vi è chi sostiene che tale pratica sia legittima sino al raggiungimento dei tributi in vigore all'epoca della stipulazione, ma non per la parte eccedente.

che gli scopi dell'accollo risulterebbero compromessi se si consentisse tale istituto solo successivamente all'irrogazione della sanzione e non prima della violazione.

Dall'altra parte, vi sono coloro che non contemplano l'accollo preventivo della sanzione, in quanto contrastante con gli artt. 1346 e 1418 c.c.. Precedentemente alla sanzione, l'indeterminatezza ed indeterminabilità dell'*an* e del *quantum* dell'oggetto dell'accordo sarebbero legate al fatto che *"nella specie non solo non è prevedibile l'effettiva commissione dell'illecito, ma è anche impossibile quantificare astrattamente la sanzione ad esso corrispondente, essendo la sua commisurazione legata all'accertamento di circostanze e all'applicazione di criteri già ricordati – personalità del trasgressore, natura della violazione, modalità della condotta, recidiva, precedenti fiscali, eccetera – variabili e non conoscibili al momento della stipulazione del negozio*"[36].

Coerentemente con la disciplina civilistica, sarebbe possibile assumere il debito per sanzioni solamente dopo che la sanzione è stata contestata, qualora venga adottata la procedura di irrogazione di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, oppure in presenza dell'atto che ne stabilisce il *quantum*.

3.4.3 L'accollo civilistico come modello di accordo

Bisogna ora cercare di capire se l'accollo richiamato dal legislatore tributario nel comma 2 dell'art. 8 dello Statuto coincide con l'accollo civilistico, disciplinato all'art. 1273 c.c., oppure, al contrario, si riferisce ad un diverso negozio, con un utilizzo, in quest'ultima ipotesi, impreciso e generico del vocabolo. Nel primo caso, si saprebbe già qual è la normativa da applicare (quella civilistica), mentre rimarrebbe da capire la tipologia di accollo ammessa tra le diverse fattispecie esistenti. Nel secondo caso, il problema consiste nel comprendere se l'art. 8 comma 2 dello Statuto si riferisca anche ad altri negozi simili all'accollo. Ad ogni modo, è necessario individuare l'istituto al quale il legislatore tributario intende riferirsi, poiché è la formulazione stessa dell'articolo a

[36] GALLO, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, fasc. 1/2005, p. 20.

costringere ad identificare un modello di riferimento, in quanto tale norma prevede un semplice richiamo all'istituto senza fornirne una disciplina completa.

In prima battuta, dalla lettura del comma sembrerebbe trasparire l'intenzione del legislatore tributario di alludere al negozio di diritto civile, poiché il richiamo all'"accollo" non parrebbe lasciar spazio ad equivoci. Mentre l'art. 1273 c.c. è strutturato in modo tale da individuare dapprima l'oggetto dell'accordo e poi gli effetti tra i contraenti in base alle differenti ipotesi, l'art. 8 comma 2 dello Statuto richiama l'istituto dell'accollo, senza ulteriori specificazioni, chiarendo soltanto gli effetti tra le parti, forse proprio con l'intenzione di riferirsi all'istituto civilistico. In altre parole, la disposizione tributaria sembra ricollegarsi a quella civilistica dal momento che la specificazione "*senza liberazione del contribuente originario*" sottintende un richiamo implicito all'art. 1273 c.c., in quanto è in quest'ultimo che viene presentata la possibilità di liberare il debitore originario. Proseguendo su questa strada, la disposizione civilistica e quella fiscale risulterebbero complementari, poiché la seconda, recependo l'istituto civilistico, allargherebbe il contesto applicativo della prima anche al settore fiscale.

Dunque possiamo tranquillamente affermare che l'accollo menzionato al comma 2 dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000 sia quello di origine civilistica, ovvero quel negozio che ha per oggetto l'acquisizione della posizione dell'obbligato originario ad opera dell'"assuntore", il quale consente di far rimanere illeso dal peso del debito il debitore originario ed allo stesso tempo di rinforzare la garanzia patrimoniale del creditore. Tutto ciò va nella direzione del rispetto del principio della certezza del diritto e dell'unitarietà dell'ordinamento giuridico.

Ulteriore conferma dell'intenzione del legislatore fiscale di alludere al modello civilistico è data dal fatto che per gli strumenti finalizzati ad estinguere il debito tributario la disciplina di riferimento più utilizzata è quella civilistica[37]. Infatti anche gli altri istituti di cui si fa menzione nell'art. 8 dello Statuto seguono questo orientamento: ad esempio, nel caso della compensazione la giurisprudenza della Suprema Corte e la maggioranza

[37] Le norme fiscali *"aventi ad oggetto attività, atti, meri comportamenti ovvero, più in generale, manifestazioni della libertà dei privati strumentali all'attuazione dei tributi appartengono, in via di principio, alla sfera del diritto privato, con la conseguenza che i relativi principi e gli istituti costituiscono sul piano sistematico la <<regola>> di riferimento. Talché il rapporto tra dette norme fiscali ed i corrispondenti riferimenti civilistici non può che essere di specificazione o di deroga, che prevale ogni qualvolta intervengono i principi e gli istituti pubblicistici posti a tutela della pretesa fiscale*", così PAPPARELLA F., cit., p. 292.

della dottrina ribadiscono che il legislatore intendesse riferirsi alla disciplina del Codice Civile, a riprova dell'assunzione del modello civilistico per i mezzi volti ad estinguere e a garantire l'obbligazione tributaria.

Di conseguenza, il richiamo all'istituto civilistico restringe il campo di applicazione della norma dello Statuto dei diritti del contribuente "*ai soli negozi che presentano i tratti qualificanti ed essenziali dell'accollo*"[38], escludendone l'applicazione ad un generico patto avente ad oggetto l'assunzione del debito di imposta altrui.

3.4.4 Le caratteristiche dell'accollo previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente: la volontarietà e le tipologie di accollo ammissibili e inammissibili

Innanzitutto è bene sottolineare che l'accollo è un accordo di tipo volontario. L'art. 8 comma 2 della legge n. 212 del 2000 dichiara ammissibile in materia fiscale tale istituto, ma non fa alcuna specificazione sull'origine dell'accordo, la quale risiede, come nell'accollo civilistico, nella libera volontà dei contraenti. Nulla ha a che vedere con l'accollo *ex lege*, che, come ha specificato la dottrina civilistica, è "*una categoria dogmatica e comprende le varie ipotesi in cui la trasmissione del debito è disposta per legge a seguito di un negozio che non cade direttamente sul debito: in genere la legge dispone il trasferimento dei debiti quando il negozio ha per oggetto un complesso di diritti o di rapporti patrimoniali cui i debiti ineriscano*" riscontrabile nelle "*ipotesi nelle quali la legge dispone l'ingresso nel rapporto obbligatorio di un nuovo soggetto accanto o in sostituzione del debitore originario*"[39].

Più complessa risulta invece l'individuazione delle tipologie di negozio contemplate dalla normativa fiscale, tenendo presente che l'opinione prevalente precedentemente all'introduzione dello Statuto restringeva le ipotesi di accollo all'accollo "interno" o "semplice"[40]. In questo caso l'accordo coinvolge solamente il debitore originario ed il

[38] PAPPARELLA F., cit., p. 255.
[39] RESCIGNO P., *Accollo*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1957, I, p. 143.
[40] Si verifica un accollo "interno" o "semplice" quando i contraenti (accollante e accollato) stabiliscono che l'accordo produce effetti soltanto tra essi, mentre l'accollatario non ha alcun diritto. "*l'accollante eseguirà*

terzo accollante e produce effetti solo tra loro. L'obbligazione originaria non viene modificata dall'accordo; ciò significa che il soggetto passivo che ha verificato il presupposto del tributo rimane obbligato verso il fisco[41].

Partendo dal presupposto che l'accollo esterno "*rappresenta una delle modalità di attuazione di quello interno avente una particolare attitudine a contemperare l'interesse del debitore a restare indenne dal sacrificio del debito con quello del creditore di garantire efficacemente il proprio diritto*"[42], per individuare un'eventuale estensione dell'ambito applicativo della disposizione dello Statuto oltre all'accollo interno, rileva il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto è necessario prima esaminare la posizione giuridica della stessa, allo scopo di considerare ipotetiche situazioni ad essa pregiudizievoli.

Una parte della dottrina ritiene che l'art. 8 comma 2 dello Statuto si riferisca solamente all'accollo interno, basandosi sul testo stesso del comma nel punto in cui recita "*senza liberazione del contribuente originario*". L'impedimento dettato dalla norma a liberare il debitore limita l'ambito di applicazione della stessa all'accollo interno, poiché "*come in ogni accollo meramente interno, l'accollante resta obbligato esclusivamente nei confronti del debitore, non si crea alcun diretto rapporto con il creditore; quindi l'accollante medesimo non è obbligato nei confronti dell'ente impositore, né in via autonoma, né in solido con il <<debitore d'imposta>>*"[43].

La disciplina civilistica in tema di accollo, ovvero l'art. 1273 c.c., si riferisce all'accollo esterno. Tale articolo come regola generale non prevede che il debitore originario possa essere liberato, rimanendo invece "*obbligato in solido*" con l'accollante, come indicato nel

---

la prestazione in favore del terzo, ma questi non ha diritto di pretenderla (solo l'accollato la può imporre)" (TRIMARCHI P., 2014, p. 383).
Nonostante sussista anche la possibilità di convenire un accollo interno, l'art. 1273 c.c. disciplina direttamente l'accollo esterno, secondo cui "*L'accollante s'impegna verso l'accollato ad eseguire una prestazione in favore del creditore, che è terzo rispetto al contratto di accollo. Si tratta perciò di un contratto a favore del terzo*". Pertanto "*il terzo creditore acquista un diritto contro l'accollante per effetto della stipulazione*" (TRIMARCHI P., 2014, p. 383), ossia il creditore ha diritto a pretendere dal terzo l'esecuzione della prestazione.
Si veda inoltre la sentenza della Suprema Corte del 17 ottobre 1984 n. 6612, per la parte che recita "*si ha la figura dell'accollo semplice o interno ancorché il debitore convenga con un terzo l'assunzione da parte di questi, in senso puramente economico, del peso del debito, senza tuttavia attribuire alcun diritto al creditore e senza modificare l'obbligazione originaria, sicché il terzo assolve il proprio obbligo di tenere indenne il debitore adempiendo direttamente in veste di terzo*".
[41] Si ritornerà sul tema poco più avanti.
[42] PAPPARELLA F., cit., p. 263.
[43] FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 897.

terzo comma della disposizione. L'ordinamento giuridico prevede pertanto come fattispecie generale l'accollo cumulativo. Tale regola generale può essere derogata se il creditore esprime la volontà di liberare il debitore originario oppure se il creditore sceglie di aderire all'accordo di accollo che prevede la liberazione del debitore originario (accollo liberatorio). Il comma 2 del citato articolo prevede infatti che "*L'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo*".

Ma tale deroga non è concessa dalla disposizione tributaria dello Statuto dei diritti del contribuente, la quale prevede espressamente che il debitore originario rimanga obbligato: si legge infatti "*senza liberazione del contribuente originario*". In ambito fiscale risulta pertanto esclusa l'applicazione dell'accollo liberatorio. Questa scelta del legislatore fiscale si giustifica anche in relazione al fatto che "*per opinione dominante della dottrina civilistica, l'accollo liberatorio comporta l'estinzione dell'obbligazione originaria e la costituzione di una nuova (ovvero, al più, un mutamento del rapporto obbligatorio), che è una circostanza difficilmente ammissibile nel diritto tributario*". Ciò fa pensare che "*nel diritto tributario la* ratio *della preclusione legislativa nei confronti dell'accollo liberatorio sia riconducibile … alla necessità di evitare che … si possa pervenire alla estinzione della obbligazione sorta nei confronti del soggetto passivo*"[44].

Inoltre a fini fiscali bisogna guardare l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria, il quale guida le decisioni della stessa, ossia il suo diritto di incassare i tributi, senza che risulti pregiudicata la sua sfera giuridica. In tal senso, l'accollo cumulativo non soltanto non comporta pregiudizio per l'Erario, ma fortifica la posizione dello stesso, grazie al subentro di un terzo soggetto a garanzia dell'estinzione del debito tributario. Ponendosi dunque dal punto di vista del legislatore fiscale, non si ravvisano vincoli in merito all'applicazione dell'accollo esterno cumulativo in materia tributaria: una restrizione all'accollo puramente interno determinerebbe "*un'ingiustificata preclusione nei confronti dell'Erario oltre a ridimensionare la portata della norma senza alcuna indicazione in tal senso*". Nello specifico "*sembra che quest'ultima imponga solo il divieto di perfezionare assetti aventi un'efficacia liberatoria senza però limitare … modelli diversi che si risolvono in un* favor *per la pretesa erariale*"[45].

[44] PAPPARELLA F., cit., 277-278.
[45] PAPPARELLA F., cit., p. 267.

È possibile in definitiva affermare l'estensione dell'ambito applicativo della disposizione dello Statuto, oltre che all'accollo interno, all'accollo esterno, purché cumulativo, ovvero "*alla condizione che esso non comporti un effetto liberatorio per il soggetto passivo che resta obbligato in solido con il terzo assuntore sul modello del terzo comma dell'art. 1273 del Cod. Civ.*"[46].

L'unica differenza tra la disciplina civilistica e quella fiscale è che nella prima è ammessa un'espressa manifestazione di volontà da parte del creditore di liberare il debitore originario, come specifica il comma 2 dell'art. 1273 c.c.; nella seconda tale facoltà risulta invece preclusa.

3.4.5 Sorte dei divieti specifici di accollo relativi a singoli tributi

La disciplina di singoli tributi tuttora prevede, anche se pochi, divieti in tema di accollo. A titolo di esempio si pensi all'art. 62 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 sull'imposta di registro, secondo cui sono nulli i "*patti … che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente*". Da una parte, potrebbe essere attribuita al comma 2 dell'art. 8 dello Statuto un'efficacia abrogativa, volta a sopprimere le norme precedenti in contrasto con esso. Dall'altra, le disposizioni precedenti potrebbero coesistere con quella dello Statuto sulla base del principio di specialità.

La seconda ipotesi risulta essere quella coerente "*con l'antico brocardo <<lex specialis derogat generali, lex posterius generalis non derogat priori>>, secondo cui l'entrata in vigore di una norma di portata generale lascia impregiudicata l'efficacia delle disposizioni speciali precedenti, potendo convivere secondo il reciproco rapporto di regola ed eccezione*"[47].

[46] PAPPARELLA F., cit., p. 268.
[47] PAPPARELLA F., cit., p. 286.

3.5 Negazione dell'accollo del debito d'imposta in compensazione

Un vantaggio connesso all'accollo del debito d'imposta consiste nella possibilità di monetizzare i crediti di imposta, accelerando l'incasso di questi ultimi, mediante l'impiego da parte di un terzo (accollante) dei propri crediti fiscali per pagare il debito tributario altrui (accollo del debito d'imposta in compensazione). L'accollato pagherà poi all'accollante una percentuale del valore nominale del debito (in genere l'80%); ciò è anche a vantaggio del primo (debitore) poiché gli consente di risparmiare una parte delle imposte dovute (circa il 20%). I benefici per ambedue le parti connessi a questa operazione hanno fatto sì che si diffondessero società di intermediazione tra creditori e debitori tributari.

In merito alla liceità di questa pratica, giurisprudenza e dottrina hanno talvolta manifestato dubbi, finché di recente, precisamente il 15 novembre 2017, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 140/E, si è espressa circa la legittimità di operazioni di tal genere. Nello specifico l'Amministrazione Finanziaria ha negato la possibilità di utilizzare l'accollo del debito d'imposta in compensazione, affermando che "*l'istituto dell'accollo … non sia esperibile attraverso l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 D.Lgs. 241/1997*"[48]. Dunque, secondo l'Agenzia delle Entrate, al contribuente che vanta un credito tributario è precluso l'utilizzo dello stesso per estinguere il debito d'imposta di altri.

Facendo un passo indietro, la giurisprudenza ha chiarito che l'assunzione volontaria dell'impegno di pagare il debito d'imposta altrui non implica "*assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale*", al punto che all'Amministrazione Finanziaria è preclusa la possibilità di esercitare verso l'accollante "*i propri poteri di accertamento e di esazione, che possono essere esercitati solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale*"[49]. Il fatto che il contribuente/soggetto passivo dell'obbligazione tributaria resti lo stesso comporta che un'eventuale compensazione tra debito d'imposta altrui trasferito all'accollante e crediti fiscali di quest'ultimo

[48] Come si legge in GINEX A., *Negato l'accollo del debito d'imposta in compensazione*, in Euroconference News, 2018.
[49] Cass. S.U. n. 28162 del 2008.

avverrebbe tra soggetti diversi: da un lato il debitore originario nonché soggetto passivo, dall'altro l'accollante titolare del credito di imposta.

La decisione dell'Amministrazione Finanziaria si comprende considerando che la compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 – salvo rari casi previsti da norme *ad hoc* – è consentita solamente tra debiti e crediti appartenenti agli stessi soggetti, non a soggetti differenti, e non "*… è ammessa dalla legislazione tributaria se non nei limiti nei quali è esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge*"[50].

La posizione dell'Agenzia delle Entrate sembra risultare meno comprensibile se si guarda l'art. 8 comma 1 della legge 212/2000, il quale prevede la possibilità di estinzione del debito tributario anche per compensazione. Il successivo comma, come è stato più volte sottolineato, ammette l'accollo del debito d'imposta altrui[51]. In un impianto normativo così strutturato, in cui all'interno del medesimo articolo sono previste due norme di questo tipo, "*appare sicuramente arduo il tentativo di negare l'esistenza di un <<collegamento>> tra le stesse*". In altri termini, "*se il legislatore ha inserito nell'articolo 8 L. 212/2000, oltre alla possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione (comma 1), anche quella dell'accollo (comma 2) è perché ha voluto assicurare ai contribuenti ogni mezzo per estinguere i propri debiti tributari, anche attraverso l'accollo per compensazione da parte di altri contribuenti*"[52].

Ma allo stesso tempo è anche vero che il comma 8 del citato art. 8 prevede che "*Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, … è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione*". E "*le disposizioni vigenti in materia di compensazione*" consentono quest'ultima soltanto tra debiti e crediti di appartenenza del medesimo soggetto.

[50] Cass., 1^, 25 luglio 1994 n. 6939. Ancora, come si evince da Cass. Trib. 20 novembre 2001 nn. 14579 e 14588, "*l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita*". Posizione già espressa anche da Cass. Un. 15 maggio 1993 n. 5303, secondo cui "*le previsioni di compensabilità nella legge sull'IVA e nelle recenti leggi (per altre imposte), a favore del medesimo contribuente, sono tassative e dimostrano che la regola è la non compensabilità*".

[51] Come già ribadito, il comma 6 del medesimo articolo recita che "*Con decreto del Ministero delle finanze … sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo*", anche se queste ultime non sono mai state emanate. Un punto di raccordo tra il comma 1 e 2 dell'art. 8 L. 212/2000 non è dunque ricercabile per questa via.

[52] GINEX A., cit..

L'Amministrazione Finanziaria con la risoluzione 140/E non si è comunque mostrata disposta a "*venire incontro alle esigenze dei contribuenti nel pagamento delle imposte, senza obbligarli a lunghe ed estenuanti attese per ottenere i rimborsi*"[53].

In ogni caso, non sono ritenuti punibili gli atti non conformi a tale previsione commessi anteriormente alla risoluzione n. 140/2017, rimanendo pertanto efficaci i pagamenti mediante compensazione dei debiti accollati precedenti a tale provvedimento. Per quanto riguarda invece i pagamenti effettuati successivamente alla risoluzione, ancorché inerenti accordi di accollo precedentemente perfezionati, il debitore originario, oltre a dover restituire l'importo non versato, verrà sanzionato in misura pari al 30% dell'importo non versato, in quanto il versamento si considera omesso. Mentre l'accollante, per aver impiegato un credito di imposta in maniera difforme a quanto previsto dalla norma, sarà sanzionato per il 30% del credito usato in compensazione, se quest'ultimo risulta esistere. Altrimenti, la sanzione va dal 100 al 200% dei crediti impiegati.

[53] GINEX A., cit..

CAPITOLO IV
Le operazioni straordinarie

4.1 Le operazioni straordinarie: concetti introduttivi

Fra le molteplici operazioni gestionali eseguite dall'impresa, vi sono quelle inerenti l'attività ordinaria della stessa, finalizzate a perseguire gli scopi istituzionali, e quelle che attengono direttamente all'esistenza dell'impresa, nello specifico l'istituzione, l'aggregazione, la scissione, il trasferimento, la trasformazione e l'estinzione di essa. Queste ultime sono indicate con l'espressione "operazioni di gestione straordinaria", o più in breve "operazioni straordinarie", visti la rarità con cui ricorrono durante la vita dell'azienda, la complessità che le contraddistingue e lo stravolgimento che comportano. Ma la caratteristica che meglio consente di qualificarle come straordinarie è il fatto che, una volta eseguite, esse non sono ripetibili[54]. Altre operazioni gestionali, come le variazioni di capitale sociale, ricorrono raramente nella vita dell'impresa, hanno un forte impatto, sono complesse, ma ripetibili.

In relazione al ciclo di vita dell'impresa, le operazioni straordinarie si possono suddividere in:

- operazioni di istituzione aziendale;
- operazioni generalmente indicate di trasferimento dell'azienda: la fusione, la scissione, la cessione d'azienda, il conferimento d'azienda e l'affitto d'azienda, a cui si possono aggiungere la cessione di partecipazioni ed il conferimento di

[54] L'unica operazione straordinaria che presenta il carattere della ripetibilità è l'affitto d'azienda.

partecipazioni, per le comuni finalità di queste ultime operazioni e delle altre operazioni di trasferimento[55];

- operazioni di trasformazione societaria, ossia di cambiamento della veste giuridica dell'impresa;
- operazioni di liquidazione (volontaria), volte all'estinzione dell'impresa mediante la trasformazione in forma liquida del suo patrimonio, l'utilizzo di quest'ultimo per l'adempimento delle obbligazioni sociali e la distribuzione dell'eventuale residuo ai soci.

In questa sede si vuole guardare alle operazioni straordinarie al fine di analizzare la situazione in cui interviene un'operazione di questo tipo in presenza di debiti tributari, per comprendere su chi incombe la responsabilità per questi ultimi e in quale misura. Verranno pertanto prese in considerazione, nell'ordine, le seguenti operazioni straordinarie:

- fusione;
- scissione;
- trasformazione;
- cessione d'azienda;
- conferimento d'azienda;
- affitto d'azienda.

Della liquidazione volontaria, che porta alla cessazione dell'impresa, si è già parlato nel capitolo II, dedicato alla successione nel debito tributario per causa d'estinzione.

4.2 La fusione

La fusione è una modalità che l'ordinamento giuridico italiano mette a disposizione per effettuare concentrazioni e acquisizioni aziendali e per riorganizzare gruppi di imprese.

[55] Anche se taluni (dottrina economico-aziendale nazionale) non propendono per la loro ricomprensione all'interno delle operazioni straordinarie, in quanto cessione e conferimento di partecipazioni non impattano direttamente ed immediatamente sui valori di bilancio dell'azienda trasferita.

Con l'operazione di fusione vengono riunificati sotto lo stesso soggetto giuridico i patrimoni e le compagini sociali delle società ad essa partecipanti.

L'art. 2501 c.c. prevede che la fusione possa avvenire alternativamente secondo due forme: "*mediante la costituzione di una nuova società*" (fusione propria o per unione) o "*mediante l'incorporazione in una società di una o più altre*" (fusione per incorporazione). Nella fusione propria o per unione le società partecipanti all'operazione (fuse) si estinguono per far nascere una nuova società, nella quale confluiscono le attività, le passività e le compagini sociali delle prime. Nel caso invece della fusione per incorporazione, maggiormente diffusa nella prassi, la società che viene incorporata si estingue, mentre la società incorporante prosegue, conservando la propria soggettività giuridica e ampliando il suo patrimonio e la sua compagine sociale con quelli della società incorporata o delle società incorporate.

Nonostante non esitano norme a riguardo, il problema inerente la giusta attribuzione del debito fiscale di una società attualmente non più attiva (perlomeno con una certa ragione sociale) è di estrema importanza. Nel caso in cui si debbano compiere accertamenti riferiti a periodi di imposta anteriori, qualora il soggetto passivo moroso non esista più, si pone la questione della corretta individuazione del soggetto passivo a cui notificare l'atto impositivo (avviso di accertamento), al fine di evitare la prescrizione del credito o l'impugnazione del provvedimento da parte della società che lo riceve.

L'operazione di fusione determina la nascita di una "nuova" società, dove per "nuovo" si intende "*un soggetto rinnovato rispetto al precedente assetto sociale e patrimoniale delle società partecipanti all'operazione*"[56]. Questo implica un proseguimento dell'attività delle società fuse o incorporate nella società risultante dalla fusione, "*quale centro unitario di imputazione di tutti i rapporti preesistenti*"[57].

L'art. 2504 *bis* comma 1 c.c., con le modifiche apportate dal D.Lgs. 6/2003, dispone che "*la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali anteriori alla fusione*". Invece il testo vigente fino al 31/12/2003 prevedeva che "*La società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli*

[56] AA.VV., *Soggetti passivi e notifiche a società oggi cessate per incorporazione*, in www.gruppodelfino.it, 2018.
[57] AA.VV., cit..

obblighi delle società estinte". Nella nuova disposizione è stato sostituito l'aggettivo "estinte" (riferito a "società") della precedente normativa con l'espressione "società partecipanti alla fusione". Questa modifica ha rafforzato la teoria, in precedenza sostenuta soltanto da una quota minoritaria della dottrina, in base alla quale la fusione sarebbe non una vicenda "estintiva" ma solamente "modificativa" delle società che partecipano alla fusione.

Riguardo la normativa previgente alla modifica operata dal D.Lgs. n. 6/2003, la maggioranza della dottrina e la giurisprudenza[58], focalizzando l'attenzione sull'aggettivo "estinte", ribadivano che l'operazione di fusione originasse una sorta di successione universale con la conseguente cessazione delle società fuse o incorporate e la sostituzione nella titolarità dei rapporti giuridici in capo ad esse.

Ora, successivamente a tale decreto, la società incorporata non è più ritenuta estinta, ma prosegue all'interno della società che la incorpora. Non è rilevante la cancellazione dal registro delle imprese dell'incorporata, in quanto la cancellazione è da imputarsi all'operazione di fusione, non all'estinzione.

A sostegno di questa tesi, si può menzionare ancora il comma 5 del medesimo art. 2504 bis c.c., sulla base del quale la fusione non comporta il venir meno per i soci a responsabilità illimitata della responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori all'intervenuta fusione, a meno che i creditori non abbiano manifestato il loro consenso. Il fatto che, in capo ai soci illimitatamente responsabili, permanga la responsabilità per le obbligazioni sociali contratte precedentemente alla fusione è una conferma della prosecuzione della vecchia struttura sociale nel nuovo ente risultante dalla fusione.

Come conseguenza dell'unione dal punto di vista soggettivo e patrimoniale delle società partecipanti all'operazione, la società risultante dalla fusione assume diritti ed obblighi dell'insieme delle società che vi partecipano e in capo ad essa continuano i rapporti con i soggetti terzi, non ancora definiti, assunti precedentemente alla fusione. Pertanto, quando avviene l'incorporazione, la società incorporante è responsabile dei debiti tributari pregressi dell'incorporata, poiché, come è stato precisato, si realizza "*una*

[58] Si veda a proposito Cass. Civ. Sez. Unite, n. 27183/07.

vicenda evolutivo modificativa dello stesso soggetto giuridico che conserva la sua identità sia pure in un nuovo assetto organizzativo"[59].

A conferma di quanto appena esposto si riporta l'art. 172 comma 4 del TUIR: "*Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7*".

Ancora, sempre in contesto tributario, nello specifico in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, l'art. 15 del D.Lgs. 472/97 al comma 1 precisa che "*La società o l'ente risultante … dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società … fuse relativi al pagamento delle sanzioni*".

Per quanto concerne poi la notificazione dopo che è intercorsa una fusione per incorporazione, ci si interroga sulla validità della notifica all'incorporata invece che all'incorporante.

Precedentemente alla riforma del diritto delle società del 2003, la notifica alla società "estinta" non era ritenuta valida, in quanto era considerato inesistente il soggetto notificando. Con la riforma, la fusione non presenta più effetti estintivi ma modificativi delle società che partecipano all'operazione. Pertanto, "*ne conseguirebbe che la notifica può essere validamente inviata nei confronti di una società incorporata, in quanto la fusione, secondo la nuova norma, è una mera modifica che lascia sopravvivere tutte le società partecipanti alla fusione, sia pure con un nuovo assetto organizzativo reciprocamente modificato, e senza alcun effetto successorio ed estintivo. Si attua, cioè, un mutamento formale di un'organizzazione societaria già esistente, ma non la creazione di un nuovo ente, che si distingua dal vecchio, per cui la società incorporata sopravvive in tutti i suoi rapporti alla vicenda modificativa nella società incorporante (così, in termini, Cass. n. 6058/2012)*"[60].

[59] AA.VV., cit..
[60] AA.VV., cit..

4.3 La scissione

4.3.1 La responsabilità per i debiti tributari nella scissione

La scissione può essere in un certo senso definita come l'operazione inversa della fusione. Allo scopo di attuare riorganizzazioni aziendali, con l'operazione di scissione il patrimonio di una società, detta scissa, viene disaggregato e assegnato ad altre società, dette beneficiarie o scissionarie, a seconda che esse siano rispettivamente preesistenti o di nuova costituzione.

La scissione si distingue in scissione totale (o propria) e in scissione parziale (o impropria). Con la scissione totale la società scissa si estingue e l'intero suo patrimonio viene assegnato a due o più società, beneficiarie o scissionarie. Invece nella scissione parziale la scissa rimane in vita e viene assegnata una parte del suo patrimonio a una o più società, che possono essere anche queste preesistenti o neocostituite.

Un rischio connesso all'operazione di scissione è dato dal pregiudizio che i creditori potrebbero subire come conseguenza della sottrazione di attività e passività dalla società scissa per essere trasferite alle beneficiarie. La garanzia patrimoniale dei creditori a seguito della scissione viene infatti frazionata. Il legislatore, consapevole di questo rischio in cui i creditori sociali possono imbattersi, ha predisposto, con l'art. 2506 *quater* del c.c., la responsabilità solidale fra i vari soggetti partecipanti all'operazione, che rispondono dei debiti originari della scissa anteriori alla scissione "*nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto*[61]". Secondo tale articolo, infatti, "*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*". Questo in quanto "*il debitore non può con un suo atto unilaterale, qual è la scissione rispetto ai creditori, diminuire la garanzia patrimoniale di cui essi godono*"[62].

Da un insieme di disposizioni speciali si desume un trattamento di favore verso il creditore fisco; in questo caso la responsabilità solidale fra i vari soggetti coinvolti non subisce limitazioni di importo, ma risulta invece essere illimitata.

[61] Il termine "rimasto" si riferisce al patrimonio rimasto alla società scissa in caso di scissione parziale.
[62] Così Trib. Milano 2 gennaio 2013, in *Giur. mer.*, 2013, 4, p. 818 ss..

Sul tema la giurisprudenza non si è mai pronunciata più di tanto e nemmeno la dottrina è intervenuta significativamente; non si ravvisano neppure documenti di prassi a riguardo. L'argomento è stato affrontato si può dire per la prima volta con la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma n. 549 del 31 gennaio 2014, nella quale è stata accolta la teoria che considera la normativa fiscale speciale rispetto a quella civilistica, affermando la responsabilità solidale illimitata della società scissa e della/e beneficiaria/e, "*non essendo previsto alcun limite alla stessa*".

Il legislatore, come si è accennato, al fine di tutelare i creditori di società che pongono in essere operazioni di scissione, ha previsto una responsabilità tra le società coinvolte nell'operazione per i debiti la cui destinazione è incerta e per i debiti in generale che si possono desumere dal progetto di scissione. Nello specifico, per i debiti per i quali dal progetto non è possibile rilevare la destinazione (art. 2506 bis c.c.), le beneficiarie rispondono "*nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto*" ricevuto dalla scissa, la quale, in caso di scissione parziale, è illimitatamente responsabile con la totalità del suo patrimonio senza nessun limite. Invece per i debiti anteriori all'operazione di scissione la cui destinazione può essere desunta dal progetto di scissione, l'art. 2506 *quater* c.c. sopra riportato all'ultimo comma prevede, rimanendo ferma una responsabilità "in proprio" della scissa in ipotesi di scissione parziale, una responsabilità illimitata per la beneficiaria che ha ricevuto il debito della società scissa; essa è tenuta a rispondere del debito trasferito con tutto il suo patrimonio. La responsabilità è invece sussidiaria per le altre società che partecipano all'operazione, che sono tenute a rispondere, limitatamente al valore effettivo della quota di patrimonio netto loro assegnata, "*dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico*". In sostanza, per le passività trasferite ad una beneficiaria e non soddisfatte da essa vige una responsabilità solidale limitata da parte delle altre beneficiarie non assegnatarie di tali passività[63]. Tali disposizioni del Codice Civile recepiscono l'art. 12, par. 3 della Dir. 82/891/CEE, che dispone che "*nella*

[63] Come riportato da Trib. Torino 21 luglio 2009, "*la diversa ratio delle due norme è abbastanza chiara: nell'ipotesi di cui all'art. 2506 bis c.c., non essendo possibile stabilire a carico di quale società sia stato posto il debito, viene prevista una responsabilità solidale e diretta di tutte le società coinvolte della scissione (la società scissa e le società beneficiarie) in modo da fornire la massima tutela al creditore; nell'ipotesi di cui all'art. 2506 quater c.c., essendo invece possibile stabilire a carico di quale società sia stato posto il debito, viene prevista la responsabilità solidale di tutte le società, ma soltanto in via sussidiaria, e cioè per i debiti non soddisfatti dalla società a cui sono stati posti a carico*".
Recentemente, la Suprema Corte (Cass. 7 marzo 2016, n. 4455) ha puntualizzato che la responsabilità solidale e limitata di cui all'art. 2506 *quater*, comma 3, c.c. non è di tipo sussidiario, cioè conseguente ad un'esecuzione senza risultato nei confronti della beneficiaria assegnataria del debito. La disposizione, dunque, non stabilisce un *beneficium excussionis*, ma prevede un *beneficium ordinis*.

misura in cui non sia stato soddisfatto un creditore della società alla quale è stato trasferito l'obbligo, conformemente al progetto di scissione, le società beneficiarie sono solidalmente responsabili di questo obbligo. Gli Stati Membri possono limitare questa responsabilità all'attivo netto attribuito ad ogni società diversa da quella cui l'obbligo è stato trasferito".

Trattamento di favore è riservato invece, come si è detto, all'Erario. Al terzo capoverso del tredicesimo comma dell'art. 173 del TUIR si legge che "*Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito*" derivante dall'attività della società scissa[64] "*e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge*"[65]. La responsabilità solidale disciplinata dal TUIR delle beneficiarie con la scissa rappresenta una deroga alla responsabilità delle beneficiarie di cui all'art. 2506 *quater* del Codice Civile, proporzionale quest'ultima alla porzione di patrimonio netto attribuito. Il legislatore ha allargato, quando creditore della scissa è l'Amministrazione Finanziaria, la responsabilità delle società partecipanti alla scissione <<a tutto campo>>, rispondendo queste con il loro intero patrimonio.

Sempre in relazione ai debiti fiscali, la stessa tipologia di responsabilità indicata all'art. 173 comma 13 del TUIR, è prevista al secondo comma dell'art. 15 del D.Lgs. 472/1997 ("Riforma delle Sanzioni Amministrative"), in base al quale "*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 il suo effetto*". Dunque, la scissione societaria, che trasferisce tutto il patrimonio della scissa o una quota di esso ad altre società, genera, anche in base all'art. 15 del citato decreto, una responsabilità solidale tra scissa e beneficiaria per le violazioni compiute precedentemente alla scissione, senza le limitazioni previste dalla norma civilistica. Anche l'Amministrazione Finanziaria, in merito all'art. 15 del D.Lgs.

[64] In materia di IVA, l'art. 16, comma 11, della legge 537/1993, estendibile anche agli altri tributi, prevede che "*gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento*".

[65] La Commissione Tributaria Regionale di Torino nella sentenza 124/36/2014 ha affermato che la responsabilità solidale di cui all'art. 173 del TUIR opera sia per quanto riguarda la scissione totale che per quanto riguarda quella parziale.

472/1997, ha ribadito che per la solidarietà in ambito tributario non operano i limiti di quella civilistica (C.M. n. 180/1998, sub. art. 15)[66].

La sentenza richiamata della Commissione Tributaria Regionale di Roma (n. 549/14), premettendo che "*lo scopo della norma*" è offrire una garanzia ai creditori anteriori alla scissione ed evitare "*che essa venga utilizzata per eludere i pagamenti di debiti*"[67], conferma la teoria secondo la quale, in una scissione, per quanto concerne i debiti fiscali le società partecipanti all'operazione sono solidalmente ed illimitatamente responsabili.

Inoltre la sentenza ha precisato che tale regime di responsabilità, nonostante sia contenuto all'interno del TUIR che disciplina le imposte sui redditi, si applica alla totalità delle imposte, non solo a quelle sui redditi ma anche all'IVA e all'IRAP. Nella stessa direzione vanno le successive sentenze gemelle nn. 26285, 26286 e 26288 del 20 dicembre 2016, secondo le quali lo speciale regime di responsabilità illimitata è "*norma inserita nella disciplina delle imposte dei redditi in quanto tale settore impositivo è il più rilevante ai fini delle operazioni di scissione, ma … da qualificarsi di diritto tributario generale*".

Ma la possibile applicazione, in ambito tributario, della limitazione della responsabilità contemplata dal Codice Civile è stata oggetto di varie discussioni e in alcune occasioni la giurisprudenza di merito si è pronunciata negativamente, come emerge dalla sentenza di cui si è parlato finora della CTR di Roma n. 549/14.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 13059 del 24 giugno 2015 ha fatto chiarezza sul tema. I giudici hanno sostenuto che "*il regime di solidarietà tributaria previsto dall'art. 173 comma 13 del TUIR per il caso della scissione parziale tra società scissa e*

[66] Inoltre si specifica che l'obbligazione tributaria solidale non ha natura sussidiaria, "*non essendo menzionato il requisito della non soddisfazione del credito vantato dall'Erario nei confronti dell'entità cui faccia capo la voce debitoria*" (BUSANI A. e URBANI F., 2017, p. 13).
Per una completezza di trattazione si precisa che, dal momento che nella scissione vige la solidarietà, l'Amministrazione potrebbe chiedere il pagamento delle imposte e delle relative sanzioni indifferentemente alla scissa o alla beneficiaria (è poi possibile operare il regresso ex art. 1299 c.c.). Ma il fatto che il creditore possa discrezionalmente chiedere il pagamento ad uno degli obbligati solidali vale per una qualunque obbligazione, tranne che per i debiti tributari. In tale ultima ipotesi, è necessario considerare i commi 12 e 13 dell'art. 173 TUIR. Nello specifico il comma 13 dispone che "*i controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi sono svolti nei confronti della società scissa*" (in caso di scissione parziale). Dunque, in caso di accertamenti su un periodo d'imposta anteriore all'operazione di scissione, si dovranno indirizzare l'ipotetico avviso e le relative richieste di pagamento alla scissa; solamente nel caso in cui quest'ultima non adempia, l'Amministrazione Finanziaria avrà la possibilità di rivolgersi alla beneficiaria.
[67] Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma n. 549 del 31 gennaio 2014.

società beneficiarie della scissione, ha carattere illimitato, vista la natura speciale della norma tributaria. Pertanto, non può operare la limitazione prevista dall'art. 2506-quater c.c., che circoscrive la responsabilità nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto alla società beneficiaria della scissione"[68].

Ancora: "*in tema di scissione (anche parziale, e non solo totale ...), per i debiti fiscali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori all'operazione rispondono solidalmente ed illimitatamente tutte le società partecipanti alla scissione ... differentemente dalla disciplina della responsabilità relativa alle obbligazioni civili, per la quale, invece, gli artt. 2506 bis, comma 2 e 2506 quater, comma 3, c.c., prevedono precisi limiti*"[69].

Sarebbe dunque da respingere la tesi, percorsa da una parte della dottrina, che vede la disposizione fiscale come un corollario della norma civilistica e da accogliere quella che ritiene la norma tributaria dotata di specialità rispetto alla normativa civilistica.

4.3.2 La mancanza di necessità della notifica dell'accertamento alla beneficiaria

I commi 13 e 14 dell'art. 173 del TUIR contengono norme in materia di controlli e accertamenti. Nello specifico i controlli, gli accertamenti e ogni "altro provvedimento" vengono svolti, in caso di scissione parziale, nei confronti della scissa, mentre, in caso di scissione totale, nei confronti della beneficiaria indicata nell'atto di scissione (se tale indicazione manca, si "*considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione*"), alla quale vengono notificati gli atti dell'Amministrazione Finanziaria inerenti gli obblighi fiscali della società scissa.

Ci si pone ora il problema se alla beneficiaria di una scissione, chiamata a rispondere solidalmente, possa essere notificata direttamente la cartella di pagamento o se debba esserle notificato il previo accertamento. La Commissione Tributaria Regionale di Torino, con la sentenza 124/36/2014, ha espresso che la società beneficiaria "*non aveva e tuttora non ha alcun potere di contestare la genesi dell'obbligazione tributaria riferita*

[68] CISSELLO A., *Solidarietà "illimitata" nella scissione societaria parziale*, in Eutekne.info, 2015.
[69] Così Cass. 16 novembre 2016, n. 23342 e Cass. 29 novembre 2016, n. 24207.

ad un periodo di imposta in cui sussisteva l'originario soggetto ancora unitario, potere esclusivamente riservato all'antecedente e non certo ad una società nata da una sua costola". Pertanto non è corretto affermare che sia necessario notificare l'accertamento alla beneficiaria, poiché si è in presenza di un vincolo di solidarietà.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano si è pronunciata, con la sentenza 125/45/12, in termini opposti, sostenendo invece che sia necessario notificare alla beneficiaria l'accertamento in capo alla scissa.

Come evidenziato dalla sentenza 172/16/13 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, dello stesso parere dei giudici torinesi appena menzionati[70], la mancanza di necessità della notifica dell'accertamento alla beneficiaria si desume dallo stesso art. 173 del TUIR, il quale sancisce che "*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*". Non essendoci oneri di comunicazione alle società coobbligate in capo all'Amministrazione Finanziaria per gli atti emessi a carico della società scissa, nel caso della responsabilità solidale che opera quando avviene una scissione, è legittimato notificare direttamente l'atto esattivo alla società beneficiaria.

Anche la Corte di Cassazione con la sentenza n. 24207 del 29 novembre 2016 ha ribadito che la società beneficiaria è tenuta a rispondere dei debiti fiscali anche se non le è stato notificato alcun avviso di accertamento, essendo stato questo notificato soltanto alla scissa.

L'art. 14, terzo comma, del D.Lgs. 546/1992 dispone che nel contenzioso possono partecipare volontariamente i destinatari dell'atto impugnato. Ma la beneficiaria, non essendo destinataria di nessun atto impositivo (in base al comma 13 dell'art. 173 del TUIR), dovrebbe essere esclusa dalla partecipazione al giudizio, non potendo di conseguenza difendersi adeguatamente, nonostante l'esito del giudizio possa avere effetti importanti sulla sua sfera economica, patrimoniale e finanziaria.

Ma "*desta perplessità affermare che la società beneficiaria della scissione non possa difendersi nel merito, circoscrivendo il suo ricorso ai vizi propri dell'atto esattivo che ha*

[70] In tal senso CISSELLO A., *Tutela "blindata" per la società beneficiaria della scissione*, in Eutekne.info, 2014.

ricevuto"[71]. In soccorso viene l'art. 173 del TUIR appena richiamato, il quale prevede che "*le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti*". Risulta pertanto ammissibile la partecipazione da parte della beneficiaria al procedimento di contenzioso tributario relativo ad avvisi di accertamento notificati alla scissa, allargando in questo modo il concetto di "soggetto destinatario dell'atto", includendo anche coloro i quali (le beneficiarie) possono subire le conseguenze dell'atto stesso.

È calzante a riguardo richiamare la giurisprudenza di Cassazione, la quale, nel caso della responsabilità solidale tra i soci di una società di persone, in relazione ai debiti della società stessa, da una parte ha dichiarato legittimo notificare direttamente al socio l'atto esattivo, dall'altra ha concesso che il socio in caso di ricorso abbia anche la facoltà di difendersi nel merito.

Genera tuttavia non poche discussioni la presenza nel TUIR della norma secondo la quale la beneficiaria, nonostante sia coobbligata, possa non ricevere gli atti impositivi relativi alla scissa, dei quali può non conoscere l'esistenza fino al momento in cui non venga appellata la responsabilità solidale. Volendo alleggerire l'Amministrazione Finanziaria dall'onere di notificare gli atti impositivi anche alla beneficiaria coobbligata e partendo dal presupposto che "*gli organi delle società beneficiarie sono ben informati della precedente vita societaria*" (come sostiene la Suprema Corte), si finirebbe con il non rendere necessaria, ingiustamente, la comunicazione alla beneficiaria, non tutelando la sua posizione, nonostante essa sia chiamata a rispondere dei debiti tributari.

Si percepisce, dunque, la necessità, talvolta manifestata dalla dottrina[72], di un intervento da parte del legislatore che garantisca alla totalità dei soggetti coinvolti, comprese le coobbligate, il diritto di conoscere gli atti impositivi che li riguardano.

Oltre a ciò, la stessa dottrina ritiene necessario un intervento da parte del legislatore, finalizzato alla riformulazione delle previsioni in tema di responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa e che allinei tali previsioni alla disciplina prevista per la cessione ed il conferimento d'azienda, che, come si avrà modo di vedere, prevede una responsabilità limitata. Questo in quanto i debiti fiscali della scissa

[71] CISSELLO A., *Tutela "blindata" per la società beneficiaria della scissione*, cit..
[72] In tal senso LANDUZZI F., *Da rivedere la difesa tributaria delle beneficiarie nella scissione*, in Euroconference News, 2016.

ricadrebbero ingiustamente sul patrimonio delle beneficiarie, in contrasto con il principio di capacità contributiva. Altri autori, escludendo questioni di legittimità costituzionale, hanno riscontrato incoerenze nelle norme fiscali disciplinanti la responsabilità nelle varie operazioni straordinarie, sottolineando come la disomogeneità delle regole tributarie potrebbe "*condizionare la scelta del tipo di operazione da programmare in funzione della diversa possibilità di attenuare il relativo rischio fiscale*"[73].

4.3.3 Ancora sulla responsabilità solidale illimitata della beneficiaria per i debiti tributari nella scissione

In giurisprudenza in vari contesti è stato ribadito che la responsabilità limitata di cui all'art. 2506 *quater* comma 3 c.c. non opera in ambito fiscale (si pensi a Cass. 24 giugno 2015 n. 13059, Cass. 16 novembre 2016 n. 23342 e Cass. 29 novembre 2016 n. 24207).

Con l'ordinanza del 10 dicembre 2015 n. 322 (ma pubblicata il 16 agosto 2017 nella Gazzetta Ufficiale), la Commissione Tributaria Provinciale di Pisa[74] ha fatto riemergere il problema di legittimità costituzionale della responsabilità solidale illimitata delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa, di cui agli artt.173 comma 13 del TUIR e 15 del D.Lgs. 472/97. In tale circostanza è stato sostenuto che una tale responsabilità richiama la teoria della "super solidarietà tributaria", già cassata con le sentenze nn. 48 e 139 del 1968 da parte della Consulta. In simili contesti, inoltre, il legislatore ha previsto

[73] Così DAMI F., *La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e fiscali*, in Riv. Dir. Trib., 2014, II, p. 391.

[74] Si riporta un passaggio significativo di tale ordinanza: "*questa Commissione, pertanto, ritiene che, nonostante ogni sforzo interpretativo che sia conforme ai principi costituzionali di ragionevolezza e uguaglianza e di imposizione adeguata all'effettiva capacità contributiva, il dettato normativo di cui agli artt. 173, comma 13, del TUIR e 15, comma 2, del D.Lgs. n.472 del 1997 non possa che essere interpretato nella sua formulazione letterale nel senso che, nel caso che ne occupa, ovvero di scissione parziale, la società beneficiaria risponde solidalmente, senza limitazioni, dei debiti pregressi della società scissa, come sostenuto dalla difesa delle parti resistenti [...]. Ora siffatta conclusione offre motivo di dubbio di costituzionalità, in relazione ai vizi dedotti in ricorso, sia in riferimento all'art. 3 che all'art. 53 della Costituzione. La questione appare, infatti, ad avviso di questa Commissione, non manifestamente infondata, non essendo, appunto, possibile non dubitare che, nel caso di scissione, ed in particolare di scissione parziale, come nella specie, ove, peraltro, rimane in essere la società originaria debitrice, poi, scissa, cui si aggiunge la costituzione di un'altra, o più, società, tutte con il loro patrimonio, la diversa disciplina, in riferimento alla beneficiaria, per i debiti civilistici, limitati alla quota di patrimonio netto attribuito ed, invece, illimitata, per i debiti tributari, confligga con i principi costituzionali di uguaglianza e di effettiva capacità contributiva del debitore coobbligato*".

diversamente: il riferimento va alla responsabilità solidale del cessionario d'azienda, di cui all'art. 14 del D.Lgs. 472/97, il quale – come si vedrà più approfonditamente – tranne nei casi di cessione in frode alla legge, è responsabile nei limiti del valore dell'azienda trasferita.

Anche in materia penale sono previste limitazioni alla responsabilità: sulla base dell'art. 30 secondo comma del D.Lgs. 231/2001, le società beneficiarie della scissione rispondono delle sanzioni pecuniarie relative a reati commessi dalla scissa limitatamente "*al valore effettivo del patrimonio netto trasferito al singolo ente, salvo che si tratti di ente al quale è stato trasferito, anche in parte il ramo di attività nell'ambito del quale è stato commesso il reato*".

Tale regime di responsabilità è in contrasto pure con il principio di neutralità fiscale della scissione, in base a cui non soltanto non deve esserci realizzo di plusvalenze/minusvalenze ma non si devono avere "*neppure alterazioni (in senso accrescitivo o diminutivo) di oneri, responsabilità e garanzie, che snaturerebbero l'essenza stessa dell'istituto*".

Infine, con riferimento all'art. 15 del D.Lgs. 472/97, circa la responsabilità vengono poste sul medesimo piano scissione, trasformazione e fusione. Negli ultimi due istituti è logico pensare che a rispondere illimitatamente siano i soggetti risultanti dalle operazioni, in quanto il soggetto originario non esiste più così com'era (al punto che si parla di "subentro nelle obbligazioni"). Ciò non accade invece nella scissione parziale e, con la previsione che le beneficiarie siano responsabili senza limitazioni, il discorso sembra non reggere dal punto di vista costituzionale.

Da tali argomentazioni si evince pertanto che "*sarebbero opportuni dei paletti alla responsabilità della beneficiaria della scissione, come avviene nel civile*"[75], altrimenti verrebbe punita eccessivamente una società esterna ai fatti, "*magari individuata con logiche di più facile soddisfazione della pretesa, decisamente estranee a quelle di distribuzione delle responsabilità*"[76].

Ma una tendenza di segno contrario si manifesta con la sentenza della Corte Costituzionale n. 90 del 26 aprile 2018, con cui vengono dichiarate infondate le

[75] CISSELLO A., *Alla Corte Costituzionale la solidarietà illimitata nella scissione*, in Eutekne.info, 2017.
In tal senso si veda GUIDARA A., cit., pp. 161 e ss. e pp. 196 e s.s..
[76] GUIDARA A., cit., p. 197.

questioni di legittimità relative all'art. 173 comma 13 del TUIR e all'art. 15 comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997, sulla responsabilità solidale e illimitata della beneficiaria per le obbligazioni fiscali in caso di scissione, sollevate in relazione agli artt. 3[77] e 53[78] della Cost.. La Consulta ha giustificato tale regime di responsabilità in ragione della peculiarità del credito tributario e dell'interesse dell'Erario a riscuoterlo. I crediti fiscali sono speciali poiché alimentano la finanza pubblica, al fine di raggiungere l'equilibrio di bilancio tra le entrate e le uscite. Da questo vincolo di bilancio si ricava la necessità primaria di disciplinare l'adempimento delle obbligazioni fiscali con apposite disposizioni; ne deriva l'impossibilità di paragonare queste obbligazioni con quelle civilistiche. La Consulta ha rilevato come "*la necessità che sia assicurato il regolare adempimento delle obbligazioni tributarie si traduce infatti nell'esigenza di conservazione della piena garanzia ex art. 2740 cod. civ. sul patrimonio della società originaria*".

Ciò detto, rimangono valide le disposizioni civilistiche in materia di solidarietà, secondo le quali la società che ha corrisposto al fisco l'intero debito tributario può esercitare l'azione di regresso, in quanto il fatto che la solidarietà sia illimitata "*non esclude che nei rapporti interni tra debitori solidali l'esposizione debitoria di ciascuna società beneficiaria sia contenuta nel limite del patrimonio assegnato in sede di scissione*".

4.4 La trasformazione societaria

Come già detto, la trasformazione consiste nell'assegnazione all'impresa di una nuova veste giuridica, in linea con le sue dimensioni aziendali. Essa si distingue in trasformazione omogenea, che consiste nel cambiamento di forma giuridica da parte di una società, e in trasformazione eterogenea (scarsamente diffusa nella prassi), ovvero il passaggio da una società lucrativa ad una struttura avente scopi differenti da quelli

[77] In relazione ai principi di uguaglianza e ragionevolezza, poiché le norme in questione regolano, in ipotesi di operazione di scissione, le obbligazioni tributarie diversamente da quelle civilistiche.
[78] Poiché le norme oggetto di discussione dispongono una solidarietà per le obbligazioni fiscali che non dipende dalla capacità contributiva posseduta dal soggetto obbligato.

societari o viceversa. In base al principio di continuità[79], l'ente trasformato mantiene diritti ed obblighi e prosegue nei rapporti dell'ente trasformando, in base all'art. 2498 c.c..

Vengono ora considerati i casi di trasformazione regressiva (da società di capitali a società di persone) e di trasformazione progressiva (da società di persone a società di capitali), in quanto nelle ipotesi in cui una società si trasforma mantenendo la stessa categoria societaria, delle obbligazioni sociali assunte prima della trasformazione continuano a rispondere, a seguito dell'operazione, i soci con le stesse modalità precedentemente adottate. Infatti, con il passaggio da una tipologia di società di persone ad un'altra (sempre di persone), o da una tipologia di società di capitali ad un'altra di capitali, i soci conservano la responsabilità rispettivamente illimitata e limitata per le obbligazioni sociali.

Si pone l'attenzione qui di seguito alle ipotesi di trasformazione omogenea, dal momento che la trasformazione eterogenea, come anticipato, trova una scarsa diffusione nella prassi.

Nel caso di una trasformazione omogenea regressiva, ossia di una società di capitali trasformata in una società di persone, l'art. 2500 *sexies* c.c., introdotto con il D.Lgs. 17 gennaio 2003 n. 6, dispone al quarto comma che "*I soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata, rispondono illimitatamente anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla trasformazione*". Pertanto a seguito di una trasformazione di tipo regressivo – nella quale i soci prima responsabili per le obbligazioni sociali limitatamente ai loro conferimenti nella società, per via del principio dell'autonomia patrimoniale perfetta[80], poi illimitatamente responsabili con il loro patrimonio personale – il legislatore ha previsto che i soci rispondano illimitatamente anche delle obbligazioni sociali contratte precedentemente alla trasformazione societaria, incluse quelle di natura tributaria.

In ipotesi invece di trasformazione omogenea progressiva, ossia quando una società di persone si trasforma in una società di capitali – posto che i soci saranno limitatamente responsabili delle nuove obbligazioni – l'art. 2500 *quinquies* c.c. (art. 2499 c.c. prima

[79] La trasformazione societaria non comporta l'estinzione della società e la nascita di un nuovo soggetto giuridico, ma la mera modifica dell'atto costitutivo.
[80] In base al quale i creditori delle società di capitali possono soddisfarsi solamente sui beni della società e non sul patrimonio personale dei soci.

della riforma del diritto societario) prevede al comma 1 che "*La trasformazione non libera i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali sorte prima degli adempimenti previsti dal terzo comma dell'articolo 2500*[81]*, se non risulta che i creditori sociali*[82] *hanno dato il loro consenso alla trasformazione*[83]". Tale consenso può essere espresso o presunto. Secondo il comma 2 del medesimo articolo, "*Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata*[84] *per raccomandata o con altri mezzi*[85] *che garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento, non lo hanno espressamente negato*[86] *nel termine di sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione*". La giurisprudenza, nonostante si sia poco pronunciata in materia, concorda con il fatto che in una trasformazione progressiva i soci illimitatamente responsabili non vengono automaticamente liberati dalla responsabilità per le obbligazioni sociali, comprese quelle tributarie, precedenti alla trasformazione, a meno che i creditori della società non abbiano consentito a quest'ultima[87]. La società, per avere la liberazione dalla responsabilità illimitata dei soci per le obbligazioni anteriori all'operazione, è tenuta ad inviare la comunicazione dell'avvenuta trasformazione ai creditori sociali. L'inerzia del creditore, in merito alla negazione espressa del consenso, assume il significato di silenzio-assenso. La mancata risposta entro il termine suddetto libera i soci con responsabilità illimitata, i quali successivamente alla trasformazione

[81] Ci si riferisce all'iscrizione della delibera di trasformazione presso il registro delle imprese.
[82] I creditori coinvolti sono quelli titolari di un qualunque credito, sia esso di natura pecuniaria o meno, nei confronti della società. Non risultano però legittimati i creditori che possiedono crediti indisponibili.
[83] Si puntualizza che i creditori, in caso di trasformazione omogenea, non hanno la possibilità di opporsi alla delibera di trasformazione; il loro consenso ad essa si può valutare soltanto in relazione alla liberazione dei soci dalle obbligazioni pregresse (Cass. 7 agosto 2008 n. 21402). Infatti la *ratio legis* sta nel fatto che il consenso dei creditori non coinvolge l'efficacia della trasformazione ma solamente la responsabilità dei soci per le obbligazioni sociali anteriori.
[84] Tale comunicazione può essere effettuata da parte di ciascun socio o della società. Non è necessario che la comunicazione contenga l'intera delibera di trasformazione, ma basta che includa la "*notizia dell'avvenuta trasformazione*", ossia il "*richiamo agli estremi della delibera*", come si evince dalla nota 1 all'art. 2500 *quinquies* c.c. in www.brocardi.it. Posto che, in base alla comunicazione, i creditori siano messi nelle condizioni di tutelare la propria sfera di interessi, eventualmente non acconsentendo alla liberazione dei soci con responsabilità illimitata.
[85] Tra essi bisogna tener conto dei nuovi strumenti più moderni, come la posta elettronica certificata che produce gli stessi effetti della vecchia lettera raccomandata.
[86] Per manifestare il dissenso non sono richieste da parte dei creditori particolari forme.
[87] Come specificato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 4498 del 5 marzo 2015, in caso di trasformazione di una snc in una sas, si ha liberazione dei soci illimitatamente responsabili per le obbligazioni sociali precedenti all'operazione soltanto se i creditori prestano il loro consenso alla trasformazione. La Suprema Corte ha proseguito ribadendo che tale consenso si presume quando, dopo che ai creditori è stata comunicata la deliberazione di trasformazione con i mezzi consentiti, i creditori non abbiano negato il loro consenso alla trasformazione. Per la Corte inoltre la liberazione del socio dalle obbligazioni sorte prima dell'operazione è una cosa diversa dalla cessazione della responsabilità illimitata. Quest'ultimo concetto è ribadito anche nella sentenza della Corte di Cassazione n. 25846 del 18 novembre 2013.

della società non saranno più responsabili dei debiti contratti precedentemente ad essa con il loro patrimonio personale. Al contrario, se i creditori si attivano manifestando il loro dissenso, i soci illimitatamente responsabili risponderanno "in proprio" delle obbligazioni sociali antecedenti alla trasformazione; per le obbligazioni ad essa posteriori risponderanno nei limiti dei loro conferimenti, non essendo prevista l'ultrattività della responsabilità illimitata del socio, non compatibile con la normativa delle società di capitali.

Come specificato nella C.M. 180/E del 10 luglio 1998, la deroga prevista all'art. 2500 *quinquies* c.c., secondo cui i soci sono liberati dalla responsabilità se i creditori della società "*hanno dato il loro consenso alla trasformazione*", non trova applicazione per il fisco, in relazione ai crediti tributari, a causa dell'indisponibilità degli stessi[88], poiché può esserci liberazione soltanto se i creditori che prestano consenso alla trasformazione hanno la disponibilità del credito.

La Corte di Cassazione si è espressa in termini opposti in relazione ai contributi previdenziali: Cass. 10 febbraio 1989 n. 827 sostiene la disponibilità del credito, mentre Cass. 18 maggio 2001 n. 6810 afferma il contrario.

Sempre in contesto tributario, nello specifico in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, il già più volte citato art. 15 del D.Lgs. 472/97 al comma 1 precisa che "*La società o l'ente risultante dalla trasformazione … subentra negli obblighi delle società trasformate … relativi al pagamento delle sanzioni*". L'articolo prosegue ribadendo che "*Si applica l'articolo 2499 C.c.*", ora art. 2500 *quinquies* a seguito della riforma del diritto societario, sopra illustrato. Ne deriva che tale articolo trova applicazione anche in riferimento alle sanzioni tributarie.

[88] Cass. 11 luglio 1981 n. 4510.

4.5 La cessione d'azienda

4.5.1 L'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997

La cessione d'azienda, che dal punto di vista giuridico rappresenta un contratto di compravendita, si verifica quando un soggetto (il cedente) trasferisce la proprietà della sua azienda o di un ramo di essa ad un altro soggetto (il cessionario), in cambio di un corrispettivo, che solitamente è in denaro. Si configura come cessione d'azienda il trasferimento di un complesso organizzato di beni, rappresentato dalla totalità dell'azienda o da un ramo della stessa; la vendita di una pluralità di beni non rientranti nel concetto di "complesso organizzato" non può seguire la disciplina della cessione d'azienda. Tale operazione risponde a finalità di realizzazione di aggregazioni aziendali (*business combination*).

In ambito civilistico, l'art. 2560 c.c. prevede la responsabilità solidale tra cedente e cessionario: infatti "*L'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori*". Il fine di tale disposto normativo è la tutela dei creditori, i quali potrebbero veder ridurre la loro garanzia a seguito dell'operazione di cessione, per effetto della sostituzione di beni con denaro, più volatile al fine della riscossione dei crediti. Nel caso in cui il cessionario non presti idonea garanzia patrimoniale, le pretese del creditore potrebbero essere pregiudicate. In aggiunta, la norma appena richiamata tutela l'interesse collettivo alla circolazione delle aziende.

La disposizione del Codice Civile però menziona soltanto "l'azienda" e non "il ramo d'azienda". Con la sentenza n. 13319 del 30 giugno 2015 la Suprema Corte, dopo aver puntualizzato che l'art. 2560 c.c. si applica anche al trasferimento di ramo d'azienda, ha specificato che l'acquirente di un ramo aziendale risponde dei debiti pregressi di natura commerciale a condizione che essi siano inerenti al ramo trasferito. L'acquirente di un ramo d'azienda risponde dei debiti che in base alle scritture contabili si riferiscono alla porzione di azienda da lui acquistata. Egli non è solidalmente responsabile invece per i debiti che non si riferiscono al ramo di azienda a lui trasferito, ma non è nemmeno

responsabile pro quota per i debiti relativi alla gestione complessiva dell'azienda alienante.

La normativa in materia di responsabilità tributaria solidale tra cessionario e cedente – la quale, a differenza della normativa civilistica, fa espressa menzione anche del caso di trasferimento di ramo d'azienda – si può far risalire al D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472. Infatti con l'art. 14, intitolato "Cessione di azienda", è stata introdotta la responsabilità del cessionario, per fare in modo che con la cessione d'azienda, o di un ramo della stessa, il cedente non arrechi pregiudizio alle pretese erariali, riducendo la garanzia dell'Amministrazione Finanziaria a tutela della riscossione dei crediti fiscali che essa vanta nei confronti del cedente.

L'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 al primo comma dispone che "*Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore*"[89].

Dunque, tale disposizione consente all'Amministrazione Finanziaria di far valere la propria pretesa tributaria nei confronti di entrambi i soggetti coinvolti nella cessione. La responsabilità solidale tra cessionario e cedente verso il fisco viene estesa da un lato alle imposte e alle sanzioni relative a violazioni commesse nell'anno in cui ha avuto luogo l'operazione e nei due anni anteriori, anche se non ancora oggetto di contestazione; dall'altro alle imposte e alle sanzioni inerenti violazioni già contestate, commesse precedentemente al secondo anno anteriore a quello in cui è avvenuta la cessione.

La responsabilità solidale tra cessionario e cedente ha natura sussidiaria; ciò significa che il cessionario è chiamato a rispondere soltanto dopo che l'Amministrazione Finanziaria ha escusso il cedente senza essere totalmente soddisfatta. Pertanto l'Erario deve innanzitutto cercare soddisfazione presso il cedente e in un secondo momento,

[89] È opportuno puntualizzare che per avere la responsabilità del cessionario non è necessario che la cessione emerga da un idoneo atto materiale, ma basta che "*si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione (salvo prova contraria) desunta, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. d) del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131/1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti*" (CREMONA G., MONARCA P. e TARANTINO N., 2006, p. 330).

nell'ipotesi in cui non risulti pienamente soddisfatto, rivolgersi al cessionario per il debito residuo[90].

Infine la responsabilità del cessionario è limitata e nello specifico pari al minore tra il valore[91] dell'azienda o del ramo d'azienda trasferiti ed il valore dei debiti tributari del cedente *"risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza*" (comma 2, art. 14, D.Lgs. 472/97).

Con la sentenza della Cassazione n. 17264/2017 viene puntualizzato che non vi è responsabilità solidale del cessionario per i debiti fiscali accertati successivamente alla cessione. Affinché vi sia responsabilità solidale del cessionario, è necessario che quando avviene la cessione sia già stato iniziato l'*iter* di accertamento, ovvero che all'Ufficio risulti concretamente, alla data della cessione, il debito tributario del cedente[92].

Nel 2001 l'Amministrazione Finanziaria, allo scopo di garantire una maggior tutela al cessionario sul piano della conoscibilità della debitoria, ha introdotto il "Certificato dei carichi fiscali pendenti", rilasciato, su istanza dell'interessato (cedente o cessionario), dall'Agenzia delle Entrate di competenza del cedente[93]. Da tale certificato emergono le contestazioni in corso e quelle definite per le quali i debiti non hanno ancora trovato soddisfazione alla data della richiesta. Il certificato deve indicare altresì le violazioni commesse nell'anno in cui ha avuto luogo il trasferimento o nei due anni precedenti già constatate dall'Ufficio o dall'ente competente, anche se alla data della cessione il corrispondente atto di contestazione o di irrogazione della sanzione non siano stati ancora emessi. Questo certificato ha valenza liberatoria per il cessionario qualora risulti negativo (ossia quando da esso non emerga nessuna situazione critica) o qualora non venga emesso entro quaranta giorni da quando è stato richiesto[94]. Vige pertanto la

[90] Come chiarisce la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, il beneficio della preventiva escussione "*impone all'ufficio o all'ente di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente. Chiusa questa fase, il credito residuo può essere fatto valere nei confronti del cessionario"*.

[91] Accertato dall'Ufficio competente o, in assenza di accertamento, il valore dichiarato dalle parti, se non contestato dall'Agenzia.

[92] Il richiamo alla "data del trasferimento" si spiega anche specificando che il debito d'imposta connesso alla plusvalenza eventualmente realizzata dal cessionario mediante la cessione, la quale sorge in un momento successivo all'atto di trasferimento (nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui avviene il realizzo della plusvalenza), non costituisce oggetto di responsabilità solidale.

[93] Provv. 25 giugno 2001, n. 155.

[94] Il termine inizia a decorrere dal giorno in cui la richiesta giunge all'Ufficio o all'ente; il termine finale si ha quando il certificato viene ritirato presso l'Ufficio o l'ente, ovvero quando lo stesso viene spedito tramite lettera raccomandata.

regola del silenzio-assenso[95]. Il fatto che l'obbligazione del cessionario sia limitata in relazione al debito risultante "alla data del trasferimento" dell'azienda o di un ramo di essa non impedisce che, in assenza di diversa previsione, il certificato possa venire richiesto in qualunque momento, precedente o successivo alla cessione. Nel primo caso il cessionario è comunque da considerarsi responsabile in relazione all'intervallo di tempo tra la data in cui viene rilasciato il certificato (o, se il certificato non viene rilasciato, la data in cui scade il termine dei quaranta giorni) e la data della cessione. Per far in modo che soggetti terzi non utilizzino impropriamente il certificato, è stato disposto che il fisco abbia la possibilità di indagare circa le motivazioni che portano un soggetto, diverso dal cedente, a richiedere il certificato, pretendendo idonea documentazione.

Ci si è chiesti se la richiesta del certificato dei carichi fiscali pendenti sia un onere a carico del contribuente o una semplice facoltà. In merito a tale questione la Cassazione, con la già citata sentenza n. 17264 del 13 luglio 2017, ha fornito chiarimenti, precisando che "*Non può pertanto ritenersi che sia stato posto a carico del cessionario l'onere di diligenza di richiedere la certificazione di carichi pendenti, atteso che la norma attribuisce una facoltà chiaramente di favore per il contribuente, in quanto gli riconosce la possibilità di conseguire una liberatoria anticipata, né che la limitazione della responsabilità solidale del cessionario al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria sia riservata solo al cessionario che abbia preventivamente comunicato l'operazione di cessione di azienda agli Uffici finanziari, richiedendo l'attestazione della posizione debitoria del cedente (così Cassazione n. 5979/2014), poiché questa interpretazione comporterebbe un effetto sostanzialmente sanzionatorio che confligge con la ratio di favore della norma …*". Pertanto, la richiesta del certificato dei carichi pendenti rappresenta una facoltà e non un onere. La mancata richiesta dello stesso priva il cessionario soltanto di beneficiare dell'eventuale liberatoria anticipata, senza comportare un allargamento della sua responsabilità rispetto a quella prevista dalla combinazione dei commi 1 e 2 dell'art. 14 D.Lgs. 472/97.

[95] Si riporta il terzo comma dell'art. 14 D.Lgs 472/1997: "*Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta*".

La responsabilità solidale del cessionario non vige per i debiti tributari che conseguono da accertamenti successivi al certificato, a meno che non si tratti di cessione in frode all'erario[96].

L'art. 14 D.Lgs. 472/1997 al quarto e quinto comma disciplina la responsabilità solidale del cessionario per le obbligazioni del cedente in ipotesi di cessione dell'azienda, "*ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni*"[97], in frode al fisco[98], ossia quando essa è avvenuta nei sei mesi successivi alla commissione di una violazione rilevante dal punto di vista penale in capo al cedente[99]. Dunque, nei casi di cessione fraudolenta dell'azienda, ossia quando essa viene attuata cercando di evitare il pagamento di imposte, interessi e sanzioni, la responsabilità solidale del cessionario per le obbligazioni del cedente non è più limitata – sia in ipotesi di frode accertata in concreto, sia in ipotesi di frode presunta e non vinta da prova contraria – ma egli risponderà solidalmente con il cedente ed illimitatamente. Inoltre il cessionario risponderà per tutte le violazioni commesse sino alla data della cessione, comprese quelle non ancora contestate a tale data, purché siano rispettati i termini di decadenza predisposti per l'accertamento. Infine il certificato dei carichi pendenti del cedente non produce effetti liberatori per il cessionario[100].

Riguardo al beneficio della preventiva escussione del cedente, in caso di cessione dell'azienda in frode ai crediti tributari, si è creato un dibattito interpretativo. L'Amministrazione sostiene che, in ipotesi di frode, oltre a venire meno le limitazioni alla responsabilità di cui ai precedenti commi, venga meno anche il beneficio della preventiva escussione del cedente. Infatti, nella C. M. n. 180/E/1998 si legge che: "*Il*

[96] Sentenza n. 424/01/2015 C.T.P. di Terni.

[97] Il comma 4 richiama in modo esplicito una forma di cessione d'azienda in frode ai crediti tributari, ovvero la cosiddetta "cessione di azienda spezzatino", in base alla quale il comparto aziendale non viene ceduto unitamente in un unico momento, ma vengono ceduti i beni strumentali singolarmente. La norma presenta in ogni caso valenza generale e pertanto si possono includervi altre fattispecie, come ad esempio il caso del conferimento d'azienda con la successiva cessione delle quote sociali così ottenute.
Nel caso di "cessione di azienda spezzatino", in via generale, è necessario pagare, ad ogni cessione, l'imposta di registro in misura fissa (€200), invece per la cessione di tutto il complesso aziendale si deve versare l'imposta di registro, ordinariamente, in misura pari al 3%, con un visibile risparmio.

[98] Si precisa che la prova dell'intenzione fraudolenta incombe sull'Amministrazione.

[99] Questa presunzione fa sì che l'onere della prova si inverta, con la conseguenza che la prova deve essere fornita dal contribuente.

[100] Si riportano per completezza di trattazione i commi quarto e quinto del decreto in analisi. Comma 4: "*La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni*". Comma 5: "*La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante*".

cessionario risponderà pertanto solidamente (ma senza più il beneficio della previa escussione del cedente)". Una parte della dottrina però non ha condiviso quest'interpretazione, sostenendo che la sussidiarietà non sia una vera e propria limitazione della responsabilità, ma riguardi la natura della responsabilità. Pertanto il beneficio della preventiva escussione non verrebbe meno[101]. Un altro filone della dottrina invece sostiene il contrario, concordando con l'interpretazione dell'Amministrazione (decadenza dal beneficio). Tale parte della dottrina afferma che tra le limitazioni alla responsabilità del cessionario, di cui all'art. 14 D.Lgs. 472/97, rientri il *beneficium excussionis*, il quale, come le altre limitazioni, verrebbe meno in caso di cessione in frode al fisco.

Si vuole precisare che vari interpreti si sono interrogati sugli ambiti applicativi dell'art. 14 D.Lgs. 472/97, delineato ai paragrafi precedenti. Si sono tra l'altro soffermati sulla responsabilità solidale in ipotesi di cessioni plurime successive e ravvicinate. Nello specifico si sono chiesti se un terzo creditore possa pretendere la soddisfazione delle sue pretese creditorie da un cessionario intermedio. La risposta parrebbe essere negativa, poiché il cessionario intermedio non si qualifica, quando il terzo esercita la sua pretesa, né come acquirente né come alienante.

La Suprema Corte, con la sentenza del 14 marzo 2014 n. 5979, ha chiarito che l'art. 14 D.Lgs. 472/1997 ha natura speciale rispetto all'art. 2560 c.c.[102]. Dal carattere speciale della disposizione deriva che in ipotesi di cessione l'art. 2560 c.c., secondo il quale il cessionario è responsabile dei debiti dell'azienda ceduta, a condizione che essi risultino dai libri contabili obbligatori, non si applica in relazione ai debiti tributari, in quanto, stante la loro specialità, gli stessi non possono essere equiparati a quelli di diritto comune. Ne deriva che il cessionario non può ritenersi esonerato dalla responsabilità

[101] Di questo indirizzo interpretativo risulta essere, a titolo di esempio, Carunchio Simone, giurista tributarista, come si evince da CARUNCHIO S., *La responsabilità tributaria del cessionario di azienda e la nozione di "trasferimento di azienda"*, in www.fondazionenazionalecommercialisti.it, 2016. Egli afferma che il termine "limitazioni" si riferisca inequivocabilmente a "*triennalità, valore dell'azienda, debito risultante dagli atti degli uffici*", indicati ai precedenti commi, ma non sia mai stato impiegato in relazione al *beneficium excussionis*, che avrebbe pertanto ancora efficacia anche in ipotesi di cessione in frode al fisco (dal momento che il cessionario potrebbe non conoscere l'intenzione fraudolenta del cedente). In aggiunta, a favore di questo filone interpretativo, si deve sottolineare che, qualora si sostenesse la decadenza dal *beneficium excussionis*, si violerebbe il principio di capacità contributiva, che si manifesta prima di tutto in capo al cedente.

[102] Tale concetto è ribadito anche in altre pronunce della Cassazione: tra esse si cita la sentenza n. 17264/2017, di cui si è già fatto menzione.

per i debiti tributari non risultanti dai libri contabili obbligatori[103]. Prescindendo dalla necessità dell'iscrizione dei debiti tributari nei libri contabili obbligatori, si allarga alle società non commerciali la disciplina dell'art. 14 D.Lgs. n. 472/97.

O meglio, l'art. 2560 c.c. è una norma di portata generica che in realtà si applica anche ai debiti fiscali che emergono dai libri contabili, derivanti dalle necessarie dichiarazioni dell'azienda. Con l'art. 14 D.Lgs. n. 472/97 il legislatore ha inteso normare la responsabilità solidale per i debiti inerenti violazioni tributarie del cedente, nei cui confronti l'Amministrazione Finanziaria deve svolgere accertamenti, in quanto tali debiti non risultano dai libri contabili.

4.5.2 La necessità della notifica dell'accertamento al cessionario

Si vuole ora focalizzare l'attenzione sulla necessità della conoscenza da parte del cessionario di un ipotetico accertamento in capo al cedente, in maniera tale da poter eventualmente difendersi; la mancata notifica dell'avviso di accertamento non permette infatti al cessionario una partecipazione tempestiva al giudizio, il cui esito può avere effetti irreversibili. Secondo la dottrina, già dall'emanazione dell'art. 14 D.Lgs. 472/1997, poiché il cessionario risponde sia delle sanzioni sia del pagamento delle imposte, a quest'ultimo potrebbe essere notificata soltanto la cartella di pagamento, anche se in base all'art. 16 del medesimo decreto è necessario che l'atto con cui si contesta la violazione (avviso di accertamento) venga notificato anche ai coobbligati solidali, e quindi anche al cessionario. Se non dovesse essere notificato l'avviso di accertamento, la giurisprudenza di legittimità e la giurisprudenza di costituzionalità hanno affermato che, sebbene tale comportamento non sia legittimo, il cessionario possa impugnare la cartella in tutti i sensi.

La tesi secondo cui è illegittima la notifica della cartella di pagamento senza la previa notifica dell'avviso di accertamento, o la notifica di una cartella che non contenga l'allegazione del medesimo, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, è stata confermata dalla giurisprudenza di legittimità, che, richiamando la responsabilità

[103] Cass. 18 giugno 2008, n. 16473.

tributaria del cessionario, ha di recente invertito la sua precedente interpretazione. Si può ancora riscontrare l'originaria interpretazione in certe pronunce recenti: "*È da aggiungere che questa Corte ha ritenuto legittima la richiesta di pagamento al condebitore solidale senza previa notifica nei suoi confronti di alcun avviso*"[104], anche se questa interpretazione è ormai stata superata.

Nella stessa sentenza si ribadisce che, in base all'art. 14 terzo comma del D.Lgs. n. 546/92, "*deve ritenersi che non sussiste alcuna ragione di economia processuale per escludere l'intervento adesivo dipendente nel giudizio tributario e, come nella specie, nel corso del giudizio di secondo grado*".

In conclusione, è possibile affermare che il cessionario abbia il diritto di vedersi notificare sia l'avviso di accertamento che la cartella di pagamento. Egli può impugnare in via autonoma sia il primo che la seconda. Nell'ipotesi invece nella quale il cedente si sia giurisdizionalmente attivato per primo, il cessionario può, se vuole, intervenire in giudizio in adesione dipendente.

4.5.3 Il recente comma 5 bis dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997

L'art. 16 unico comma lettera g) del D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 (cosiddetto "Decreto sanzioni") ha introdotto modifiche alla normativa sulle sanzioni amministrative tributarie, ampliando l'art. 14 del D.Lgs. 472/97 con i commi 5 *bis* e 5 *ter*[105].

Sulla base del comma 5 *bis*, "*Salva l'applicazione del comma 4 …*", il cessionario non risulta responsabile "*… quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio*". Dunque, in esecuzione di

[104] Cass. n. 255/2012, in cui si richiama la Cass. n. 10638/1997.
[105] Quest'ultimo comma verrà esaminato a breve.

procedure concorsuali, istituti di composizione negoziale della crisi e gestione della crisi da sovraindebitamento, qualora si attui una cessione d'azienda, la corresponsabilità tributaria tra cedente e cessionario non trova applicazione, a meno che non si sia in presenza di una frode fiscale.

Già nel 1999, con la R. M. n. 112/E/1999, il Ministero delle Finanze, al quesito di un tribunale territoriale riguardo l'applicabilità dell'art. 14 in esame in ipotesi di procedure concorsuali, si pronunciò a favore dell'inapplicabilità. Con la pronuncia dell'Amministrazione, anche se superata e confermata dall'aggiunta del comma 5 *bis* a tale articolo, già ci si era indirizzati verso la recente disposizione legislativa. Secondo l'Amministrazione, infatti, l'art. 14 va riferito "*esclusivamente alle cessioni su base volontaria o negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici*", come le vendite fallimentari[106]. Se si optasse per l'applicabilità dell'art. 14 in caso di procedure concorsuali, *"si finirebbe per configurare … una sorta di responsabilità <<esclusiva>> (e non solidale) in capo al cessionario dei beni del fallimento; responsabilità che sicuramente non è quella delineata dalla norma*". Il riferimento va all'art. 51 dell'ormai sorpassato R.D. n. 267/1942 ("Legge fallimentare") – alla cui riforma si è approdati lo scorso 10 gennaio con il D.Lgs. n. 14 – in base al quale non si possono iniziare o proseguire azioni individuali esecutive o cautelari sui beni del fallimento. Con l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 14 in ipotesi di procedure concorsuali, si è voluto evitare di ostacolare l'istituto fallimentare (ora liquidazione giudiziale) nel perseguimento delle sue finalità.

4.6 Il conferimento d'azienda

Con il conferimento d'azienda un soggetto (il conferente) trasferisce un'azienda o un ramo di essa ad una società (la conferitaria) preesistente o neocostituita. Il corrispettivo di tale trasferimento è rappresentato da una partecipazione nel capitale della conferitaria. Il conferimento viene impiegato per fini di riorganizzazione o di aggregazione aziendale.

[106] Si puntualizza che con la riforma della legge fallimentare del 10 gennaio 2019, l'istituto del fallimento è stato sostituito con quello della liquidazione giudiziale.

Se con il comma 5 *bis* dell'art. 14 D.Lgs. 472/97 viene ridotto l'ambito di applicazione di tale articolo, con il comma 5 *ter* esso viene allargato. Secondo quest'ultimo comma infatti "*Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento*"[107], con la conseguenza che la responsabilità disciplinata da tale articolo vige anche per la società conferitaria a partire dal primo gennaio 2016[108].

Ma prima dell'introduzione di tale comma, l'applicabilità dell'art. 14 D.Lgs. 472/97 al conferimento d'azienda è stata oggetto di discussioni e di tendenze opposte.

La Direzione Regionale del Piemonte, espressasi con la circolare n. 6 del 18 giugno 1998, non condivideva l'allargamento al conferimento dell'applicazione dell'art. 14 in questione, in quanto, stando ad una lettura letterale della disposizione, la norma menziona soltanto l'operazione di cessione. Questa tesi è stata però rigettata dalla maggioranza degli interpreti, poiché ritenuta troppo legata ad un'interpretazione letterale della disposizione. Anche per la giurisprudenza di legittimità, il conferimento, in quanto trasferimento, è stato assimilato alla cessione d'azienda.

La giurisprudenza, in molte occasioni, ha ribadito che l'art. 2560 c.c., come anche altre disposizioni civilistiche in tema di cessione d'azienda, debba essere applicato anche al conferimento d'azienda. Inoltre è lo stesso Codice Civile all'art. 2254 a segnalare che "*Per le cose conferite in proprietà la garanzia dovuta dal socio e il passaggio dei rischi sono regolati dalle norme sulla vendita*". Ne consegue che in caso di conferimento la sorte dei debiti appartenenti al complesso aziendale trasferito è disciplinata dalla normativa sulla cessione, nello specifico dall'art. 2560 c.c..

Dunque, come l'art. 2560 c.c., che menziona solo la cessione d'azienda, trova applicazione anche in ipotesi di conferimento, anche l'art. 14 D.Lgs. 472/72, il quale ugualmente fa riferimento esclusivamente alla cessione, sarebbe da applicare anche in caso di conferimento d'azienda. Pertanto la responsabilità solidale tributaria dell'avente causa troverebbe applicazione anche per la società conferitaria e non solo per il cessionario.

[107] Tale allargamento a "*tutte le ipotesi di trasferimento*" rappresenta l'accoglimento di una precisazione delle Commissioni riunite Giustizia e Finanze e Tesoro del Senato, le quali avevano espresso la richiesta di estendere la portata della norma a qualsiasi tipo di trasferimento d'azienda per atto *inter vivos*.

[108] Il termine del primo gennaio 2016 è indicato nella legge di stabilità 2016. In questo modo è stata anticipata di un anno l'entrata in vigore di tale disposizione, in origine prevista per il primo gennaio 2017, come indicato nel D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158.

Il comma 5 *bis* dell'art. 14 D.Lgs. 472/97 introdotto recentemente conferma definitivamente la conclusione raggiunta per via interpretativa.

In conclusione, nella cessione e nel conferimento d'azienda, cessionario e conferitaria sono solidalmente responsabili, rispettivamente con il cedente ed il conferente, nei confronti del fisco per i debiti tributari, nello specifico per i debiti fiscali risultanti dalle scritture contabili, in base all'art. 2560 c.c., e per i debiti tributari non risultanti alla data del trasferimento dai libri contabili obbligatori, a condizione che essi siano "*riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti*" oppure siano inerenti a imposte e sanzioni "*già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore*".

Emerge a questo punto il problema di comprendere il significato ed i confini del concetto di "trasferimento d'azienda", a cui fa espresso riferimento il comma 5 *ter* dell'art. 14 D.Lgs. 472/97, più ampio di quello di "cessione d'azienda", allo scopo di individuare le fattispecie ricomprese all'interno dello stesso e di capire se all'affitto di azienda, ultima operazione straordinaria che rimane da analizzare, possano essere applicate le disposizioni dell'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997, dal momento che tale comma non fa menzione dell'affitto di azienda, come invece accade per il conferimento.

4.7 L'affitto d'azienda

L'affitto d'azienda è il mezzo con cui un soggetto (il locatore o concedente) attua il trasferimento della gestione di un complesso di beni organizzati in favore di un altro soggetto (l'affittuario), per un periodo di tempo determinato e in cambio della corresponsione di un canone periodico. Come accennato, con l'affitto d'azienda viene trasferita all'affittuario la gestione del complesso aziendale, mentre la proprietà dello stesso resta al locatore. Al termine del contratto di affitto, se non rinnovato, la disponibilità dell'azienda ritorna nelle mani del locatore.

La dottrina, dal punto di vista civilistico, si è spesso interrogata sulla possibile applicazione dell'art. 2560 c.c., secondo cui alienante ed acquirente rispondono

solidalmente dei debiti anteriori alla cessione d'azienda risultanti dai libri contabili obbligatori, anche all'affitto d'azienda. La maggioranza della dottrina si è espressa a favore dell'inapplicabilità, in quanto in tale articolo non è presente un richiamo all'affitto d'azienda. Nel caso della cessione d'azienda la responsabilità solidale del cessionario si giustifica considerando che il cedente, con il trasferimento della proprietà, ha ridotto la sua garanzia patrimoniale; non si può affermare la stessa cosa nell'ipotesi dell'affitto d'azienda, dal momento che i beni restano di proprietà dell'affittante. Pertanto solo il locatore è chiamato a rispondere dei debiti anteriori al contratto di affitto, mentre solamente l'affittuario è tenuto a rispondere dei debiti che sorgono durante il periodo di affittanza. Il conduttore, in genere, non è responsabile dei debiti del concedente – tranne che dei debiti verso i lavoratori dipendenti[109] (in cui vi è solidarietà, in base all'art. 2112 c.c.) – poiché non viene applicato l'art. 2560 c.c., a meno che non vi siano disposizioni contrattuali in questo senso.

La dottrina prevalente, precedentemente alla riforma di cui al D.Lgs. 158/2015, riteneva assimilabili alla cessione d'azienda: la vendita, il conferimento, la permuta, la datio in solutum, l'acquisto della nuda proprietà e la donazione. Non sarebbero invece ad essa assimilabili: l'acquisto *mortis causa*, l'affitto, l'usufrutto, l'usucapione e la vendita fallimentare. Tale dottrina escludeva quindi l'applicazione della disciplina di cui all'art. 14 D.Lgs. 472/1997 all'affitto d'azienda, coerentemente con quanto avviene dal punto di vista civilistico; di conseguenza la responsabilità tributaria del cessionario, non andrebbe allargata all'affittuario e quest'ultimo non dovrebbe rispondere delle violazioni tributarie compiute dal concedente prima dell'inizio del contratto di affitto[110]. Riguardo tale ricostruzione generano maggiore incertezza l'affitto e l'usufrutto. La motivazione, basata su un'interpretazione abbastanza datata (Cass. n. 2386 del 1958), che porta a discostare questi due istituti dalla cessione è legata al fatto che la cessione sarebbe associata alla traslazione della proprietà. Mentre con la cessione si ha il

[109] In base a quanto affermato nella sentenza n. 8179/2001 della Cassazione, per i debiti dell'affittante di natura previdenziale, dovuti al mancato pagamento dei contributi, esistenti all'epoca del trasferimento, non opera la responsabilità solidale dell'affittuario. Questo perché il lavoratore non vanta un diritto di credito nei confronti del datore di lavoro per il mancato pagamento dei contributi, rimanendo al di fuori del "rapporto contributivo", il quale coinvolge il datore di lavoro e l'ente previdenziale.

[110] La mancanza di responsabilità tributaria non significa che l'affittuario non subisca pregiudizi nel corso del periodo di affittanza, conseguentemente a responsabilità tributarie accertate in capo al locatore. Questo in quanto i beni dell'azienda continuano a far parte del patrimonio di quest'ultimo. L'affittuario può essere sottoposto, in qualità di terzo possessore, all'esecuzione forzata su questi beni per le passività fiscali del concedente. L'Agenzia delle Entrate, nel momento in cui si rivale sul patrimonio del locatore al fine della soddisfazione del suo credito, può togliere dalla disponibilità del conduttore l'azienda affittata.

trasferimento della proprietà, con l'affitto viene trasferito, per un periodo determinato di tempo, soltanto il godimento dell'azienda; il concedente rimane proprietario della stessa, la quale continua a far parte del suo patrimonio. "*l'affittuario è solo terzo detentore di beni di proprietà del debitore*"[111]. Allo stesso tempo, se allo scadere del contratto di affitto l'azienda presenta debiti, anche tributari, legati alla gestione dell'azienda da parte dell'affittuario, il concedente non ne sarà responsabile, come sostenuto da Cass. n. 3027, 8 maggio 1981[112].

Tale interpretazione oggi parrebbe superata ed il fatto che affitto ed usufrutto siano inclusi nel concetto di trasferimento d'azienda è ribadito da molteplici autori.

Per comprendere se all'affitto di azienda possano essere applicate le disposizioni dell'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997, è opportuno richiamare il comma 5 dell'art. 2112 c.c., il quale definisce la nozione di "trasferimento d'azienda", secondo cui "*Ai fini e per gli effetti di cui al presente articolo si intende per trasferimento d'azienda qualsiasi operazione che, in seguito a cessione contrattuale o fusione, comporti il mutamento nella titolarità di un'attività economica organizzata, con o senza scopo di lucro, preesistente al trasferimento e che conserva nel trasferimento la propria identità a prescindere dalla tipologia negoziale o dal provvedimento sulla base del quale il trasferimento è attuato ivi compresi l'usufrutto o l'affitto di azienda. Le disposizioni del presente articolo si applicano altresì al trasferimento di parte dell'azienda, intesa come articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento*". Secondo tale disposto normativo, la nozione di trasferimento d'azienda includerebbe la cessione, la fusione, l'affitto e l'usufrutto.

L'art. 14 D.Lgs. n. 472/97, il cui ambito di applicazione è stato esteso a tutte le ipotesi di trasferimento d'azienda, sarebbe dunque applicabile anche all'affitto di azienda ed all'usufrutto, oltre che alla vendita, al conferimento, alla permuta, alla datio in solutum, all'acquisto della nuda proprietà e alla donazione. "*In tutte queste ipotesi è possibile ravvisare quell'elemento di accordo tra le parti che manca nell'usucapione e nell'acquisto*

[111] NASTRI M. P., *L'affitto d'azienda*, in Le Ricerche – Supplemento al n. 2/2010, Fondazione Italiana del Notariato.
[112] Un'altra parte della dottrina, in relazione ai debiti fiscali, sostiene invece che il locatore possa essere ritenuto responsabile dei debiti tributari contratti dall'affittuario durante il periodo di affittanza.

mortis causa"[113]. Pertanto anche l'affittuario risulterebbe solidalmente responsabile, sebbene il tema sia ancora oggetto di dibattito e di contrasti interpretativi riguardo la ricomprensione dell'affitto d'azienda all'interno della nozione di trasferimento d'azienda, in quanto vi è chi ancora intende il trasferimento come trasferimento della proprietà giuridica.

[113] CARUNCHIO S., cit..

Conclusioni

Dopo aver passato in rassegna i diversi contesti in cui sono riscontrabili fenomeni successori in senso lato, allo scopo di comprendere chi e in che misura è responsabile di eventuali debiti tributari pregressi, si cerca ora, in ultima analisi, di meglio inquadrare gli stessi e di sintetizzare quanto finora emerso.

L'essenza dei fenomeni successori sta nel trasferimento della posizione giuridica da un soggetto ad un altro: "*La successione è il fenomeno giuridico consistente in ciò che un soggetto (successore) subentra in una posizione attiva o passiva, o in più posizioni attive e passive, o in una somma di posizioni attive e passive, di cui altro soggetto era titolare. Questo fenomeno si compenetra nel trasferimento della posizione o delle posizioni del soggetto …*"[114]. In sostanza si può parlare di successione tutte le volte in cui muti la titolarità di una o più situazioni giuridiche, le quali rimangono tali dal punto di vista oggettivo ma proseguono in capo ad un altro soggetto.

Indubbiamente la morte di una persona fisica dà luogo ad una successione, in quanto le situazioni giuridiche soggettive del *de cuius* si trasferiscono agli eredi. Lo stesso si può affermare in relazione all'estinzione delle società e degli enti, visti i recenti approdi giurisprudenziali, conseguenti alla riforma del diritto societario del 2003 (e nello specifico alla riformulazione dell'art. 2495 c.c.), i quali hanno condotto ad una lettura in chiave successoria dell'estinzione degli stessi.

In realtà, secondo la medesima giurisprudenza, anche precedentemente alla riforma del diritto societario si assisteva ad episodi di estinzione delle società di capitali, che davano luogo a successione. Si sosteneva infatti che nella fusione le società incorporate o fuse si estinguessero, con la successione ad esse delle società incorporanti o risultanti dalla fusione. Si riteneva che si verificasse "*una successione universale … analoga a quella* mortis causa *delle persone fisiche*"[115], con trasmissione delle situazioni giuridiche soggettive dalle prime società alle seconde.

Ma con la riforma del diritto societario del 2003 la giurisprudenza ha ribaltato tale interpretazione, in particolare a seguito della nuova formulazione dell'art. 2504 *bis* c.c.,

[114] DE CUPIS A., *Successione nei diritti e degli obblighi*, in Enc. Dir., 1990, XLIII, p. 1250.
[115] Cass. 23 aprile 1999 n. 4033.

che precedentemente si esprimeva in termini di "estinzione" delle società partecipanti all'operazione, mentre ora sottolinea la "prosecuzione" dei rapporti giuridici. La Cassazione sostiene che la fusione non estingua le società ad essa partecipanti, ma dia luogo all'"*unificazione mediante l'integrazione reciproca*", essendo "*una vicenda meramente evolutiva-modificativa dello stesso soggetto, che conserva la propria identità, pur in un nuovo assetto organizzativo*".

Anche nella trasformazione societaria, si ha una prosecuzione dei rapporti giuridici all'interno della società, la quale cambia veste giuridica. In base al principio di continuità, la trasformazione non comporta l'estinzione della società e la nascita di un nuovo soggetto giuridico, ma la mera modifica dell'atto costitutivo.

Passando ora alla scissione societaria, essa si distingue, come già illustrato, in scissione parziale e in scissione totale. Nella scissione parziale la successione è a titolo particolare, limitatamente alle situazioni giuridiche trasferite dalla scissa alle beneficiarie. Nella scissione totale invece le beneficiarie subentrano a titolo universale alla società scissa estinta. Anche se nella scissione parziale la scissa continua a rispondere delle sue obbligazioni anteriori all'operazione in solido con le società beneficiarie.

Per quanto riguarda la cessione, non si può dire che essa realizzi una successione in senso proprio, poiché permane la responsabilità del debitore originario (cedente), il quale continua ad essere titolare delle obbligazioni. Il cessionario non può pertanto considerarsi successore in senso stretto; egli risponde in solido con il contribuente/soggetto passivo. Lo stesso vale per le operazioni di conferimento e di affitto d'azienda, le quali, come esposto sopra, possono essere assimilate alla cessione d'azienda. Inoltre vi è chi ritiene che nella cessione d'azienda si possa ravvisare una forma di accollo cumulativo *ex lege*[116].

Anche con l'accollo del debito d'imposta si parla impropriamente di successione, in quanto tale istituto non determina una variazione nell'obbligazione originaria (il contribuente/soggetto passivo dell'obbligazione tributaria rimane lo stesso); è solo il sacrificio economico dell'imposta (il "peso" del debito) ad essere trasferito all'accollante, mentre le situazioni giuridiche soggettive permangono in capo al contribuente: il soggetto passivo che ha verificato il presupposto del tributo rimane obbligato in solido

[116] Sull'accollo *ex lege* si veda quanto riportato sopra a p. 45.

con l'accollante verso il fisco[117]. Soltanto l'accollo liberatorio comporterebbe un mutamento del rapporto obbligatorio, ma esso in ambito tributario non trova applicazione.

Nella successione *mortis causa* propria delle persone fisiche, gli eredi sono responsabili dei debiti ereditari limitatamente a quanto loro assegnato o illimitatamente, a seconda che essi optino rispettivamente per l'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario o per l'accettazione pura e semplice dell'eredità. Nel primo caso il patrimonio del *de cuius* rimane separato da quello dell'erede.

In presenza di più successori, la regola generale, sia dal punto di vista civilistico che tributario, è che gli eredi sono responsabili *pro quota* "*dei debiti e pesi ereditari*", ossia "… *in proporzione della loro quota ereditaria*"[118]. In materia tributaria, si ha però una deroga a tale regola generale, che coinvolge solamente le imposte sui redditi, data dall'art. 65, comma 1, DPR 600/1973[119], il quale prevede la solidarietà passiva tra i successori.

Passando alla successione per causa d'estinzione propria delle società e degli enti, i soci di società di capitali sono responsabili limitatamente dei debiti, anche di natura fiscale, della società estinta, nello specifico "*fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione*"[120].

Anche per i successori degli enti la responsabilità per i debiti, anche fiscali, è limitata, a cui si aggiunge un limite di carattere temporale: i soggetti a cui sono stati assegnati i beni dell'ente sono responsabili "*entro l'anno dalla chiusura della liquidazione, in proporzione e nei limiti di ciò che hanno ricevuto*"[121]. Dalla locuzione "*in proporzione*" si comprende che, in presenza di più successori, la responsabilità è *pro quota*.

[117] Come precedentemente riportato, l'assunzione volontaria dell'impegno di pagare il debito d'imposta altrui non implica "*assumere la posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, ma la qualità di obbligato (o coobbligato) in forza di titolo negoziale*" (Cass. S.U. n. 28162 del 2008 cit.).
[118] Art. 754 c.c..
[119] Secondo cui "*gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*".
[120] Art. 2495, comma 2, c.c..
[121] Art. 31, comma 3, c.c..

Eccezione alla responsabilità limitata si ha con le società di persone, i cui soci sono illimitatamente responsabili dei debiti della società estinta, ad esclusione degli accomandanti, i quali sono responsabili "*limitatamente alla quota di liquidazione*"[122].

In caso di più successori, i soci di società di capitali sono da ritenersi solidalmente responsabili; l'art. 2495, comma 2, c.c. non prevede esplicitamente ciò, ma esso deve essere così inteso. Anche per i soci di società di persone è prevista la solidarietà ("*i soci rispondono solidalmente … per le obbligazioni sociali*"[123]).

Si passa ora alle ipotesi di successione *inter vivos*, nello specifico alle operazioni straordinarie.

Nell'operazione di fusione, la società risultante dalla fusione o l'incorporante assumono diritti ed obblighi dell'insieme delle società che vi partecipano e in capo ad essa continuano i rapporti con i soggetti terzi, non ancora definiti, assunti precedentemente alla fusione[124]. Le norme tributarie si esprimono nella stessa direzione: "*Dalla data in cui ha effetto la fusione la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi, salvo quanto stabilito nei commi 5 e 7*"[125]. Ancora, relativamente alle sanzioni, "*La società o l'ente risultante … dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società … fuse relativi al pagamento delle sanzioni*"[126].

Nella trasformazione societaria, in base al principio di continuità, la società trasformata mantiene diritti ed obblighi e prosegue nei rapporti della società trasformanda. Questo vale anche per i debiti tributari e per le sanzioni ("*La società o l'ente risultante dalla trasformazione … subentra negli obblighi delle società trasformate … relativi al pagamento delle sanzioni*"[127]).

Passando ora alla scissione, per essa vige una responsabilità solidale fra i vari soggetti che partecipano all'operazione. Ma mentre in materia civilistica "*ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto assegnato o*

[122] Art. 2324 c.c..
[123] Art. 2291 c.c..
[124] Sulla base dell'art. 2504 *bis*, comma 1, c.c., così come modificato dal D.Lgs. 6/2003.
[125] Art. 172, comma 4, TUIR.
[126] Art. 15, comma 1, D.Lgs. 472/97.
[127] Art. 15, comma 1, D.Lgs. 472/97.

rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico"[128], tale responsabilità diventa illimitata quando si tratta di debiti tributari o di "*somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce il suo effetto*"[129].

Nella cessione d'azienda – ma discorsi analoghi possono essere fatti anche in relazione al conferimento e all'affitto d'azienda – vige, come nella scissione, una responsabilità solidale tra cedente e cessionario per i debiti dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento; tale responsabilità è limitata al valore dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto di cessione, sia per quanto riguarda le obbligazioni civilistiche che per quanto concerne i debiti tributari e le sanzioni.

Infine, in relazione alle sanzioni, in generale si osserva che, mentre per le ipotesi di successione *mortis causa*, sia delle persone fisiche sia di società o enti, le sanzioni sono generalmente intrasmissibili ai successori (ad eccezione dei casi di cui si è discusso), nelle ipotesi di successione *inter vivos* le sanzioni sono invece oggetto di trasferimento.

[128] Art. 2506 *quater*, comma 3, c.c.
[129] Art. 15, comma 2, D.Lgs. 472/97.

Bibliografia

AA. VV., *Debiti tributari del de cuius: ne risponde solo chi abbia accettato l'eredità e non il semplice chiamato*, in iltributo.it, 2018.

AA. VV., *Debiti tributari e scissione parziale, le procedure di accertamento sono rivolte alla sola società scissa*, in ilTributario.it, 2016.

AA. VV., *Il socio risponde illimitatamente delle obbligazioni sorte prima della trasformazione societaria*, in Fiscopiù, 2013.

AA. VV., *L'eredità con beneficio d'inventario non ferma i debiti tributari dell'estinto*, in FiscotoDay, 2019.

AA. VV., *Risoluzione N. 140/E, Accollo del debito d'imposta altrui, estinzione per compensazione*, in WikiJus, 2018.

AA. VV., *Scissioni e trasformazioni di società: le responsabilità per i debiti*, in La legge per tutti, 2014.

AA. VV., *Scissione: legittima la responsabilità solidale illimitata delle beneficiarie per i debiti tributari*, in ilSocietario.it, 2018.

AA. VV., *Scissione societaria e responsabilità per debiti anteriori: la Consulta ritiene giustificato il trattamento più favorevole riservato al fisco*, in Il Caso.it, 2018.

AA.VV., *Soggetti passivi e notifiche a società oggi cessate per incorporazione*, in www.gruppodelfino.it, 2018.

ALBÈ G., e VAGNATO E., *Responsabilità tributaria solidale del cessionario d'azienda*, in www.albeeassociati.it, 2016.

ATTANASI F., *Le società estinte e i debiti fiscali*, in Altalex, 2016.

BOANO A. e CISSELLO A., *La trasformazione della società non libera i soci dai debiti tributari pregressi*, in Eutekne.info, 2018.

BORGOGLIO A., *Responsabilità solidale "limitata" nella cessione di ramo d'azienda*, in Eutekne.info, 2015.

BUCCI E., *Cessione d'azienda e responsabilità del cessionario per i debiti fiscali – Cass. 17264/2017*, in Persona & Danno, 2018.

BUSANI A. e URBANI F., *Operazioni straordinarie: la scissione*, in Itinerari della giurisprudenza, 2017.

CAPRA M, e MANAZZA R., *La Cassazione n. 17264/2017, la responsabilità fiscale del cessionario d'azienda e la due diligence*, in La rivista delle operazioni straordinarie n. 7/2017.

CARUNCHIO S., *La responsabilità tributaria del cessionario di azienda e la nozione di "trasferimento di azienda"*, in www.fondazionenazionalecommercialisti.it, 2016.

CERATO S., *Trasformazione omogenea progressiva e responsabilità dei soci*, in Euroconference News, 2016.

CISSELLO A., *Alla Corte Costituzionale la solidarietà illimitata nella scissione*, in Eutekne.info, 2017.

CISSELLO A., *Legittima la responsabilità tributaria illimitata nella scissione*, in Eutekne.info, 2018.

CISSELLO A., *Solidarietà "illimitata" nella scissione societaria parziale*, in Eutekne.info, 2015.

CISSELLO A., *Tutela "blindata" per la società beneficiaria della scissione*, in Eutekne.info, 2014.

CISSELLO A. e SANNA S., *Nella scissione, responsabilità solidale <<a tutto campo>>*, in Eutekne.info, 2014.

Commissione di diritto societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano (a cura di), *Soluzioni operative: responsabilità del cessionario d'azienda per debiti tributari*, in Diritto e pratica delle società, 2008, Vol. 11, pp. 34-38.

CONFALONIERI M. (a cura di), *Operazioni straordinarie – Guida agli adempimenti civilistici, contabili e fiscali – Scissione*, Milano, 2013.

CREMONA G., MONARCA P. e TARANTINO N., *Il manuale delle operazioni straordinarie: aggiornato con correttivo IRES, manovra finanziaria 2006, prassi e giurisprudenza*, Assago, 2006.

CUPITO P., *Debiti ereditari: come si dividono e chi è tenuto a pagarli*, in il Diritto Quotidiano, 2017.

DAMI F., *La responsabilità delle beneficiarie per i debiti tributari della scissa tra norme civilistiche e fiscali*, in Riv. Dir. Trib., 2014, II, pp. 386-391.

DE CUPIS A., *Successione nei diritti e degli obblighi*, in Enc. Dir., 1990, XLIII, p. 1250.

DENORA B., *Sulla responsabilità solidale illimitata delle società beneficiarie della scissione*, in Rivista di Diritto Tributario, 2016.

DOMINICI F., *Cessione del credito e accollo del debito tributario*, in www.dominiciassociati.com, 2017.

DOMINICI F., *La solidarietà nell'affitto d'azienda*, in www.dominiciassociati.com, 2017.

FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pp. 884-899.

FURLANI F. e PELLEGRINO S., *Cessione d'azienda: responsabilità per debiti tributari*, in Euroconference News, 2013.

GINEX A., *Negato l'accollo del debito d'imposta in compensazione*, in Euroconference News, 2018.

GIULIANO P., *Rinunzia all'eredità e debiti tributari*, in Fanpage.it, 2018.

GRAZIOTTO F., *Il cessionario d'azienda non risponde dei debiti tributari se ha la certificazione anteriore*, in diritto.it, 2016.

GUIDARA A., *La successione nelle situazioni soggettive tributarie*, Milano, 2018.

LANDUZZI F., *Da rivedere la difesa tributaria delle beneficiarie nella scissione*, in Euroconference News, 2016.

MANCIN MORENO (a cura di), *Operazioni straordinarie e aggregazioni aziendali. Risvolti contabili, civilistici e fiscali*, Torino, 2016.

MAPPA G., *Cass. 13639-18 - Rinuncia eredità - Responsabilità o meno eredi per debiti tributari del de cuius*, in www.tributarioweb.it, 2018.

MARANI M., *L'affittuario di azienda non risponde dei debiti fiscali dell'affittante*, in Eutekne.info 2017.

MARENA T., *La responsabilità dei soci di società estinte per i debiti tributari*, in La circolare tributaria, 2013.

MONTELEONE M., *L'Agenzia delle Entrate può rivalersi sugli eredi del debitore?*, in La legge per tutti, 2017.

MORRONE R., *Cessione d'azienda. Dove arriva la solidarietà dell'acquirente*, in FiscoOggi, 2017.

NASTRI M. P., *Effetti in tema di accertamento*, in I Quaderni della Fondazione Italiana del Notariato.

NASTRI M. P., *L'affitto d'azienda*, in Le Ricerche – Supplemento al n. 2/2010, Fondazione Italiana del Notariato.

NATALI S., *Accollo del debito d'imposta altrui*, in Ratio Quotidiano, 2017.

NICOTRA A., *I chiamati all'eredità non rispondono dei debiti del de cuius*, in Eutekne.info, 2018.

PAGLIARUSCO P., *Debiti ereditari (tributari e non): chi è tenuto a pagarli secondo la Cassazione*, in Giuricivile, 2018.

PAPARELLA F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008.

PERGOLARI E., *Debiti tributari. Cessionario d'azienda responsabile solidalmente, ma con limiti*, in eDotto, 2017.

PERGOLARI E., *Trasformazione Snc in Sas. Soci liberati solo se i creditori acconsentono*, in eDotto, 2015.

PETRELLI G., *La responsabilità fiscale nella cessione d'azienda*, in Commercialista Telematico.com, 2016.

PICCOLO A., *Gli eredi rispondono pro quota dei debiti tributari del contribuente defunto*, in LeggiOggi.it, 2014.

PICHIRALLO C., *Accollo del debito fiscale senza compensazione*, in eDotto, 2017.

RECCHIONI L., *Debiti e crediti relativi all'azienda concessa in affitto*, in Euroconference News, 2017.

RESCIGNO P., *Accollo*, in Noviss. Dig. It., Torino, 1957, I, pp. 140-143.

RESCIGNO M. e CARRARA P., *La responsabilità per i debiti tributari nella scissione*, in Il Sole 24 Ore, 2014.

ROMANO A. e ROMANO A., *Affitto d'azienda: quale responsabilità dell'affittuario per i debiti fiscali e previdenziali dell'affittante?*, in Commercialista Telematico.com, 2011.

ROSSI E., *Il conferimento d'azienda o di singolo ramo*, in il fisco, 2011.

RUSSO G., *Affitto di azienda*, in studiorussogiuseppe.it, 2015.

SALA L., *La responsabilità del socio di una s.n.c. trasformata in una s.r.l.*, in www.orsinosala.com, 2013.

SCALIA R., *Sulla responsabilità delle beneficiarie di una scissione parziale*, in www.dirittobancario.it, 2017.

SCALINCI C., *Il chiamato il quale abbia rinunciato all'eredità non è responsabile per i debiti tributari del de cuius, anche se la rinuncia è ancora revocabile*, in Giurisprudenza di merito, 2010, Vol. 42, pp. 835-839.

SPEDICATO A., *Quando la cessionaria di ramo d'azienda è responsabile solidale per i debiti tributari della cedente?*, in www.directio.it, 2017.

TASSANI T., *La responsabilità per debiti fiscali nelle società estinte: profili sostanziali e processuali*, in www.giustizia-tributaria.it.

TINELLI G., *Successione nel debito d'imposta*, in Digesto, Torino, 1998, IV Sezione Commerciale, Vol. XV.

TRIMARCHI P., *Istituzioni di diritto privato*, Milano, 2014.

VERCELLOTTI S., *Accollo tributario senza compensazione*, in Ratio Quotidiano, 2017.

VERSIGLIONI M., *Successione nel debito d'imposta*, in Enciclopedia giuridica Treccani, Roma, 2015, Diritto on line.

VILLANI M., *La responsabilità fiscale del cessionario d'azienda*, in Commercialista Telematico.com, 2017.

VILLANI M. e MORCIANO L., *La responsabilità dei soci per i debiti della società estinta: una questione controversa all'ennesimo vaglio della Suprema Corte*, in diritto.it, 2017.

ZANETTI E., *Responsabilità tributaria anche per la conferitaria*, in Eutekne.info, 2010.

Sentenze:

Sentenza del 05.01.1985 n. 5 - Corte di Cassazione.

Sentenza del 18.12.1985 n. 6445 - Corte di Cassazione.

Sentenza del 23.04.1987 n. 3935 - Corte di Cassazione.

Sentenza del 31.01.2014 n. 549 - Commissione Tributaria Regionale di Roma.

Ordinanza del 10.12.2015 n. 322 - Commissione Tributaria Provinciale di Pisa.

Sentenza del 16.11.2016 n. 23342 - Cassazione Civile, Sez. V.

Sentenza del 29.11.2016 n. 24207 - Cassazione Civile, Sez. V.

Sentenza del 13.07.2017 n. 17264 - Corte di Cassazione.

Risoluzione del 15.11.2017 n. 140/E - Agenzia delle Entrate.

Sentenza del 26.04.2018 n. 90 - Corte Costituzionale.

Sentenza del 30.05.2018 n. 13639 - Corte di Cassazione, Sez. V.

Ordinanza del 09.07.2018 n. 17970 - Cassazione Civile, Sez. VI.

Ordinanza del 17.07.2018 n. 19030 - Corte di Cassazione.