



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI "M. FANNO"

CORSO DI LAUREA TRIENNALE IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**LA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO D'AZIENDA
NELLA CESSIONE "IN FRODE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: LEONARDO BRAGAGNOLO

MATRICOLA N. 1135937

ANNO ACCADEMICO 2018 – 2019

PROVA FINALE

LA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO D'AZIENDA NELLA CESSIONE "IN FRODE"

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO 1: LA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO D'AZIENDA	
– 1.1 Il concetto di azienda nella cessione.....	6
– 1.2 La responsabilità civilistica del cessionario <i>ex</i> articolo 2560 Codice Civile.....	9
– 1.3 La responsabilità tributaria del cessionario <i>ex</i> articolo 14 D. Lgs. N.472/1997 commi 1,2,3.....	12
CAPITOLO 2: LA CESSIONE DI AZIENDA "IN FRODE"	
– 2.1 Introduzione del concetto di frode nella cessione d'azienda.....	20
– 2.2 Mutazione della responsabilità del cessionario se in frode dei crediti tributari <i>ex</i> articolo 14 D. Lgs. N.472/97 commi 4, 5.....	21
– 2.3 Rilevanza penale della "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" <i>ex</i> articolo 11 D. Lgs. N.74/2000 comma 1	24
CONCLUSIONE.....	28
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	31

INTRODUZIONE

Tra il novero delle operazioni che i soggetti economici hanno a disposizione per la gestione dell'attività imprenditoriale, risultano di particolare rilievo quelle appartenenti alla categoria delle "operazioni straordinarie". Così definite poiché poste in essere al di fuori dell'ordinaria gestione dell'attività imprenditoriale. Queste operazioni sono principalmente intraprese poiché efficaci strumenti per poter ristrutturare e riorganizzare, sotto molteplici punti di vista, l'organizzazione aziendale. Gli effetti di queste operazioni possono essere sia strettamente limitati all'attività interna, così come possono coinvolgere soggetti terzi, interfacciandosi con l'ambiente esterno. In particolare, tra le principali operazioni appartenenti a questa classe vi rientrano la scissione, la fusione, la trasformazione e la cessione.

In questo elaborato verrà affrontata la tematica riguardante la fattispecie cessione di azienda o di ramo d'azienda. Le motivazioni che spingono le parti a scegliere questo negozio giuridico sono differenti: l'investimento in un settore ritenuto interessante, l'ampliamento di una propria quota di mercato, l'interessamento ad una specifica tecnologia, a titolo esemplificativo.

Nel primo capitolo di questa tesi verrà trattato inizialmente il concetto che il termine azienda deve assumere per poter correttamente inquadrare il negozio giuridico della cessione. Questo perché da tale qualificazione derivano differenti effetti normativi in capo alle parti che altrimenti non potrebbero configurarsi. Successivamente verrà approfondito il rapporto di responsabilità che viene a delinearsi tra i due soggetti attivi: il cedente e il cessionario. In particolar modo verranno analizzati i diversi effetti e connotazioni della solidarietà passiva prevista dal legislatore, sia sotto il profilo civilistico *ex* articolo 2560 Cod.Civ. che tributario *ex* articolo 14 D.Lgs. N.472/1997 commi 1, 2, 3. Questa prima parte sarà completamente dedicata all'ipotesi in cui la cessione venga compiuta rispettando le norme di legge vigenti, per poter poi comprendere agevolmente quelle che sono le conseguenze di una di cessione cosiddetta "in frode".

Nel secondo capitolo verrà quindi affrontato il tema attinente alla cessione effettuata "in frode" ai debiti tributari. Come si vedrà, questa qualificazione arrecherà evidenti effetti sanzionatori in capo al cessionario, qualora venga dimostrata o presunta la sua complicità nell'operazione. Nello specifico i commi che trattano questa ipotesi fraudolenta sono il 4 e 5 *ex* articolo 14 D.Lgs. N.472/1997, i quali verranno puntualmente analizzati. Per concludere si farà un breve cenno al reato penal-tributario rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" *ex* articolo 11 D.Lgs. N.74/2000, introdotto sempre con l'obiettivo di tutelare l'interesse erariale da eventuali azioni di depauperazione fraudolenta, con particolare riferimento al caso di cessione di azienda.

CAPITOLO 1

LA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO D'AZIENDA

1.1 Il concetto di azienda nella cessione

L'ordinamento giuridico italiano è quell'insieme organico di disposizioni vigenti atte a regolare i rapporti esistenti di persone fisiche e di persone giuridiche. Da ciò deriva che questi ultimi soggetti di diritto citati possono divenire liberamente titolari di beni materiali e/o immateriali utilizzabili nella loro attività quotidiana, oltre che di diritti e di obblighi. La creazione di una persona giuridica è solitamente finalizzata al raggiungimento di obiettivi specifici predeterminati, idiosincratici appunto per ogni entità giuridica. I fini perseguiti da tali persone possono essere assai ampi e diversi da loro, tra i quali si annoverano quelli di stampo idealista o economico, a titolo esemplificativo. Ovviamente analoghe considerazioni possono essere fatte anche per le persone fisiche. In questo tema verrà considerato l'ambito economico privato, in special modo quello connotato dal fattore lucrativo. La figura individuata dal codice civile per il perseguimento di questo scopo è l'imprenditore, così definito *ex* articolo 2080: è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi.

L'imprenditore, per poter realizzare l'attività di impresa, può servirsi delle appena citate persone giuridiche, unipersonali o affiancato da altri soci, costituendo appunto una società con un proprio patrimonio indipendente, la quale si farà carico del rischio d'impresa. In alternativa, come imprenditore individuale o tramite società di persone accollandosi il rischio d'impresa poiché illimitatamente responsabile, utilizzando come garanzia anche il proprio patrimonio personale.

Per esercitare efficacemente l'attività d'impresa, indipendentemente dalla forma societaria adottata, l'imprenditore deve organizzare in modo coerente il proprio complesso di beni a lui disponibile. Civilisticamente l'insieme di questi beni organizzati per l'esercizio dell'impresa prende il nome di azienda, definita dall'articolo 2555 Cod. Civ. Dall'analisi di tale norma risulta chiaro un aspetto: è necessaria l'esistenza di un vincolo funzionale permeante gli elementi costitutivi il complesso aziendale. Viene così conferito un significato di azienda più ampio e dinamico, ovvero quello di una universalità di beni, costituita non solo dalle diverse tipologie di immobilizzazioni, ma anche da altri elementi intangibili creatisi con il normale svolgimento dell'attività, come ad esempio lo sviluppo di rapporti interpersonali, il know how, i contratti stipulati, i debiti e crediti.

Essendo l'azienda, così complessivamente costituita ed intesa, un oggetto di diritto, ben contraddistinta dalla figura dell'imprenditore, è quindi pienamente idonea all'essere

assoggettabile a tutte quelle operazioni a cui un qualsiasi altro bene può essere passibile, sempre nel rispetto delle modalità vigenti previste *ex lege*.

All'interno di questa categoria di operazioni sono ricomprese quelle cosiddette "straordinarie" poiché attuate quando c'è la necessità di realizzare un significativo cambiamento organizzativo, può esso essere strettamente interno o coinvolgente anche operatori esterni. Qualora nel corso della vita dell'azienda si presenti questa necessità, spetta all'imprenditore, individuale o no, con il supporto di professionisti, effettuare un'attenta disamina del contesto globale aziendale, nonché civilistico e fiscale per stimare concretamente i diversi effetti delle operazioni e individuarne di conseguenza quella maggiormente convenevole.

Nel novero delle operazioni straordinarie, tra le quali ricordiamo a titolo esemplificativo la scissione e fusione, verrà approfondita, in questo elaborato, la fattispecie cessione di azienda e cessione di ramo d'azienda.

Si parla di cessione nel momento in cui le parti stipulano una convenzione che ha come oggetto il trasferimento ad un soggetto terzo della piena proprietà dei beni aziendali, organizzati dallo stesso imprenditore in un contesto produttivo e finalizzati allo svolgimento dell'attività d'impresa. È necessario e sufficiente quindi che il complesso di beni aziendali trasferiti abbia fondate potenzialità e capacità produttive, indipendentemente dal loro utilizzo effettivo o meno. La mancanza dell'esercizio, ovvero del loro sfruttamento, esclude l'esistenza dell'impresa non dell'azienda. L'azienda, infatti esiste nel momento in cui il complesso dei beni organizzati è idoneo al fine a cui è destinato: l'esercizio dell'impresa.

L'operazione di cessione di azienda presenta dei tratti comuni ad un'altra operazione straordinaria, ossia il conferimento. In entrambe le fattispecie, se avvenute a titolo oneroso, si concretizza il trasferimento della proprietà dell'intero complesso aziendale o di un suo sottoinsieme funzionale. Nel caso di cessione il corrispettivo previsto è costituito in denaro o in un credito, ossia liquidato; nel conferimento non vi è la previsione di nessun pagamento ma bensì di una permuta che vede lo scambio tra un bene, l'azienda in questo caso, e il riconoscimento al conferente della titolarità di una quota o di azioni rappresentanti il capitale sociale della società conferitaria. Il corrispettivo in questa operazione è rappresentato dal valore della partecipazione, anche se non finanziariamente conseguito.

Questo aspetto mette chiaramente in evidenza un'importante divergenza riguardante il trattamento tributario e fiscale in tema di plusvalore latente emerso: attraverso la cessione esso viene liquidato materialmente al cedente, di conseguenza rilevante ai fini impositivi poiché realizzato. Di contro il conferimento mette in luce solo un potenziale plusvalore, ma non concretamente monetizzato, quindi non soggetto a imposizione fiscale poiché *ex art 176 comma 1 D.P.R. 917/1986* non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Nella realizzazione della fattispecie cessione di azienda, il trattamento tributario della plusvalenza, se eventualmente conseguita, dipende dalle caratteristiche del soggetto cedente. Il regime ad oggi applicabile è quello della tassazione ordinaria IRPEF qualora il cedente sia una persona fisica, ovvero imprenditore individuale. Se ricorrono specifici presupposti il cedente può ricorrere anche a tassazione separata, *ex* articolo 17 lett.g del D.P.R. 917/1986. Nel caso invece il cedente sia una persona giuridica o una società di persone, soggette rispettivamente ad IRES o IRPEF, la plusvalenza sarà assoggettata, in uno o più anni fiscali a seconda che ci siano le condizioni o meno per la rateizzazione della stessa, alla medesima imposizione fiscale come un qualsiasi altro ricavo concorrente alla formazione dell'utile.

Nella cessione di azienda o di un suo ramo, sia la plusvalenza realizzata che il negozio stesso sono soggetti a imposizione. In questa fattispecie i contratti stipulati sono passibili di imposta di registro con aliquota pari al 3% del valore venale in comune commercio, escludendo l'imposta sul valore aggiunto per il principio "alternatività IVA-registro" *ex* articolo 40 TUR. Per rendere pienamente efficace suddetto negozio giuridico, è necessario che lo stesso venga redatto rispettando le disposizioni vigenti in materia di forma del contratto. Per questa fattispecie, è richiesto l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata per una finalità *ad probationem*, *ex* articolo 2556 e seguenti del Codice Civile, ricorrendo così alla figura del notaio per adempiere anche ai successivi obblighi di pubblicità nel Registro delle Imprese.¹

L'aver posto in essere efficacemente tale negozio giuridico, implica il conseguente sorgere di alcune limitazioni e obbligazioni provenienti sia da normative vigenti sia da clausole contrattuali concordate dalle parti. Alcuni esempi della prima fattispecie, ovvero *ex lege*, possono essere la nascita nei confronti dell'alienante del divieto di concorrenza per cinque anni, descritto dall'articolo 2557 Cod.Civ., il subentro da parte dell'acquirente, regolamentato dall'articolo 2558 comma 1 Cod.Civ., nei "contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale". Uno degli effetti più rilevanti che trae origine da questa fattispecie contrattuale è la nascita della responsabilità del cessionario in tema di debiti relativi all'azienda acquistata, tema che ora verrà ora ampiamente discusso.

¹ È tema attuale il dibattito inerente il disegno di legge 1074/2019 "Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale" ove si prevede l'estensione anche alle figure di dottori commercialisti e avvocati, iscritti ai relativi albi, in caso di scrittura privata, della capacità di autenticazione e deposito di tali atti nel Registro delle Imprese. L'obiettivo è quello di semplificare l'iter e valorizzare le competenze di altre figure professionali.

1.2 La responsabilità civilistica del cessionario ex articolo 2560 Codice Civile

Il quadro normativo attualmente in vigore che disciplina la solidarietà del cessionario è costituito dall'articolo 2560 del Codice Civile e dall'articolo 14 del Decreto Legislativo N.472/1997: il primo, assumendo una portata generale, regola il trattamento dei debiti inerenti l'esercizio d'impresa risultanti dalle scritture contabili al momento del trasferimento; il secondo si focalizza solamente nella fattispecie di debiti tributari derivanti dall'accertamento di violazioni tributarie che difficilmente possono trovare traccia nei libri contabili.

L'articolo 2560 Cod.Civ. così dispone:

1. 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.
2. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

Dalla lettura della norma civilistica appena citata, al primo comma traspare subito la volontà del legislatore nel mantenere viva la responsabilità in capo all'alienante dei debiti da lui sottoscritti, anche successivamente al trasferimento dell'azienda. Questa previsione deriva dal fatto che c'è una necessità di salvaguardare l'interesse dei creditori nel vedere soddisfatta l'obbligazione a loro spettante. Viene impedito che il cedente mediante il trasferimento dell'azienda, ossia il più importante componente patrimoniale dell'attività d'impresa, possa liberarsi da ogni sorta di responsabilità, alienando tutti quei beni fonte di garanzia patrimoniale a cui creditori avevano fatto affidamento alla nascita della relazione economico-commerciale. L'unico meccanismo efficace per liberare l'alienante da tale responsabilità è, come riporta la seconda parte del primo comma, il consenso esplicito offerto su base volontaria dai creditori stessi, dimodoché possano raggiungere la piena consapevolezza delle garanzie patrimoniali del nuovo cessionario subentrante.

Nel secondo comma viene successivamente introdotta la responsabilità che nasce dal trasferimento nei confronti del cessionario. Il legislatore chiarisce subito che l'applicabilità della norma sarà rivolta solamente alle imprese commerciali, escludendo così tutte le società ove non sia obbligatoria la tenuta delle scritture contabili come, meramente titolo esemplificativo, le società semplici agricole o immobiliari. Questo perché l'essere iscritto nei libri contabili è un presupposto di fatto imprescindibile per poter efficacemente attivare la solidarietà passiva per l'adempimento dell'obbligazione da parte del cessionario coobbligato. Presupposto, questo, riconosciuto dalla giurisprudenza con la sentenza numero 13319 del 2015 della Corte di Cassazione, successivamente ripresa, e dall'unanime dottrina.

La *ratio* di questo secondo comma è individuabile nel rendere perfettamente conoscibile al cessionario nel momento del trasferimento la situazione debitoria globale, ovvero di tutte le obbligazioni che potenzialmente dovrà accollarsi nel subentrare nell'attività d'impresa. Viene così a realizzarsi una responsabilità del cessionario riferibile a quello che tecnicamente è definito come accollo cumulativo *ex lege*. Qualora invece ci si ritrovi nell'ipotesi in cui i debiti di natura commerciale non risultino iscritti nei libri contabili, per qualsivoglia omissione del cedente, la responsabilità del cessionario sarà totalmente sollevata, restando così solamente in capo al cedente. Altro fattore limitante la responsabilità del cessionario è la natura dei debiti stessi: devono essere inerenti all'esercizio dell'impresa, non risponderà di quelli aventi carattere personale, salvo espressa differente pattuizione delle parti. Pattuizione che avrà efficacia solamente nel regolamentare i rapporti interni tra cedente e cessionario, risultando così inopponibile ai creditori terzi che saranno liberi di richiedere indistintamente l'adempimento dell'obbligazione ad entrambe le figure. Questo perché la coobbligazione solidale nata è di natura paritetica, ovvero le due parti giacciono nel medesimo piano sotto il punto di vista della responsabilità verso i creditori terzi, rispondendo così in via principale ed autonoma per l'adempimento delle obbligazioni richieste, salvo poi successivamente regolare internamente, mediante le diverse clausole contrattuali previste, la suddivisione degli accolti tra le parti.

Fino a questo momento abbiamo trattato solamente la fattispecie cessione azienda, intesa come *unicum* globale di beni materiali e immateriali, collegati da una funzione logica da parte dell'imprenditore. Talvolta all'interno dell'azienda è possibile individuare dei sottoinsiemi funzionali di fattori produttivi, ossia organicamente organizzati, dotati di una propria autonomia. Per semplificare, ci si immagina una moltitudine di aziende inglobate all'interno di una più ampia azienda. Come si potrà intuire, nella fattispecie cessione di ramo di azienda, identificare i limiti della solidarietà del cessionario coobbligato in materia di debiti non è così immediato e univoco. La ripartizione dei debiti tra acquirente e venditore è da sempre una questione sulla quale si è ampiamente dibattuto con l'intento di individuare i confini della responsabilità, creando così diversi filoni di pensiero tra i giuristi e operatori specializzati. Interessanti sono le questioni inerenti al trattamento di debiti riguardanti la gestione generale dell'azienda, non imputabili a nessuno specifico ramo, in special modo se viene tenuta una contabilità unica per l'intera attività. Parte della dottrina sosteneva che il cessionario di ramo d'azienda dovesse essere solidalmente responsabile dei debiti di carattere generale, in ragione della quota d'azienda da lui acquisita. Ciò porterebbe alla nascita del problema inerente alla conseguente valutazione del ramo ceduto in relazione all'intero complesso aziendale, con

particolare rilevanza delle poste immateriali come, a titolo esemplificativo, l'avviamento e il know how inglobati. Diametralmente opposta si ritrova invece l'altra parte della dottrina.

In questa corrente di pensiero si vede sostenere il concetto che il cessionario dovrebbe rispondere solidalmente e solamente delle obbligazioni specifiche della parte d'azienda di cui egli è effettivamente entrato in possesso. Con la conseguenza logica di completa estraneità a ciò che è relativo alla gestione generale.

Tale diatriba riguarda solamente l'eventualità che le parti, nel momento della stipula del contratto, non prevedano una chiara e omnicomprensiva divisione delle attività e passività da accollare alle diverse figure. Nel caso contrario, è una mera manifestazione di volontà delle parti, quindi incontestabile, salvo in presenza di vizi. In merito a questo aspetto si è espressa nell'anno 2015 la Corte di Cassazione Sezione Civile con la sentenza numero 13319. Ripercorrendo tale sentenza, si può osservare come sia il Tribunale che la Corte d'appello accolsero la tesi sostenente la responsabilità solidale, quantificata da un designato C.T.U., in ragione del valore del ramo di azienda acquisito per i debiti inerenti alla gestione globale dell'azienda, ovvero debiti non specifici ad un particolare ramo di azienda. Dalla sentenza traspare di diverso avviso la Corte di Cassazione, la quale, in ottica di equilibrare i vari interessi, così decide: «In materia di cessione del ramo di azienda, la norma di cui all'art. 2560, comma 2 Cod.Civ. effettua un bilanciamento fra l'interesse dei creditori a mantenere intatta la garanzia del loro credito e l'interesse economico alla facile circolazione dell'azienda, garantito dalla previsione, per l'acquirente, di conoscere esattamente i debiti di cui dovrà rispondere, ovvero quelli risultanti dalle scritture contabili obbligatorie. Alla luce della ratio della norma deve, pertanto, affermarsi che nella cessione di ramo di azienda il bilanciamento di interessi previsti dalla menzionata disposizione si realizza solo ritenendo che l'acquirente di un ramo di azienda risponderà dei debiti che dalle scritture contabili risulteranno riferirsi alla parte di azienda a lui trasferita. Egli, invece, non risponderà né per i debiti che dalle scritture contabili non risultino relativi alla parte dell'azienda da lui acquistata, né pro quota per i debiti relativi alla gestione complessiva dell'impresa alienante». Con tale sentenza viene così condiviso un nuovo orientamento, meno formale di quello espresso nei due gradi di giudizio precedenti, fissando così un nuovo punto di equilibrio più moderato, soprattutto portando un po' di chiarezza sulle future considerazioni da affrontare nel delicato tema del trasferimento di ramo di azienda.

Concludendo così la parte di carattere civilistico inerente la solidarietà del cessionario nel trasferimento di beni, costituenti il complesso aziendale o una sua parte funzionale, si può così riassumere quella che è la *ratio* che ha mosso il legislatore nell'introdurre questa norma: la tutela prima dei creditori tra i quali anche il Fisco, salvaguardandone gli interessi ad una

facile e sicura riscossione del proprio credito ampliando la sfera dei soggetti passivi, poi tutelando l'interesse della collettività economico-finanziario, agevolando la circolazione dell'azienda, garantendo la previsione per l'acquirente di conoscere esattamente i debiti di cui dovrà potenzialmente rispondere.

1.3 La responsabilità tributaria del cessionario ex articolo 14 D. Lgs. N. 47/1997 commi 1, 2, 3

Come precedentemente enunciato, uno dei presupposti indefettibili e imprescindibili per la configurabilità della responsabilità solidale del cessionario in ambito civilistico è rappresentato dall'iscrizione dei debiti inerenti all'attività nelle scritture contabili.

Tuttavia, risulta molto arduo che gli oneri tributari scaturenti dall'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria possano avere, per la loro stessa conformazione, un riscontro in suddette scritture, rendendo così inapplicabile per queste obbligazioni la solidarietà passiva del cessionario.

È ora possibile iniziare a intuire ciò che ha spinto il legislatore a introdurre, derogando da tale presupposto, una norma che coprisse tale spazio giuridico di rilevante importanza com'è quello del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria. Credito necessario per il sostentamento del fabbisogno collettivo. Per mezzo della riforma introdotta dal Decreto Legislativo numero 472 del 1997 denominato "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie" viene introdotto l'articolo 14 "cessione di azienda", subentrando in luogo del precedente articolo 19 L. N.4/1929. Grazie all'istituzione di questa norma viene ampliato notevolmente lo spazio d'azione della solidarietà passiva del cessionario d'azienda, come ora si andrà puntualmente ad analizzare.

L'articolo oggetto di studio così recita:

1. 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.
2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.
3. 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.

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.

5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

5 *bis*. Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione 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.

5 *ter*. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento.

Da un'attenta lettura si può subito evincere come nei primi tre commi viene normata la cessione avvenuta con modalità conformi alla legge; nei commi 4 e 5 la fattispecie in frode dei crediti tributari; gli ultimi due commi, in vigore dal 1/1/2016, riguardanti l'ambito applicativo della norma stessa, risultando non incidenti sul carattere sostanziale dell'articolo.

Come prima accennato, è conferito un carattere di specialità all'articolo 14 D.Lgs. N.472/97. La specialità si concretizza in tre aspetti: il primo attraverso una responsabilità del cessionario per i debiti tributari indipendente dalla loro relativa iscrizione o meno nei libri contabili; il secondo aspetto è configurabile nell'estensione dell'articolo 14 anche all'area delle cessioni di aziende non commerciali e, per concludere, la previsione del legislatore fiscale di una distinzione tra la lecita cessione di azienda e quella in frode del Fisco.

La norma speciale, ossia l'articolo 14, condivide le stesse esigenze dell'articolo 2560 Cod. Civ. cioè tutelare gli interessi del ceto creditorio, in particolar modo lo Stato, e, allo stesso tempo, il non ostacolare la circolazione delle aziende, bilanciandone equilibratamente gli interessi. Inoltre, il carattere di specialità, testé descritto, aggiunge alla *ratio* dell'articolo anche il perseguimento degli intenti anti-frode, evitando così che attraverso le riorganizzazioni societarie, il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria possa perdere di garanzia.

Qualche riga sopra abbiamo approfondito l'articolo 2560 Cod. Civ., ora invece passeremo sotto la lente d'ingrandimento, in special modo, i primi 3 commi l'articolo 14 D.Lgs. N.472/1997.

Premettiamo subito nel definire che la finalità applicativa di questa fattispecie di coobbligazione solidale non è di natura sanzionatoria ma bensì essa risponde esclusivamente ad esigenze di garanzia patrimoniale nei confronti dello Stato. Diversamente inteso si giungerebbe ad affliggere una eccessiva responsabilità sanzionatoria per un eventuale illecito posto in essere dal cedente, di cui il cessionario coobbligato ne è totalmente estraneo. Ulteriore questione che si alzerebbe riguarderebbe la costituzionalità della norma letta in chiave sanzionatoria, in quanto andrebbe contro il principio della personale capacità contributiva, espresso all'articolo 53 della nostra Costituzione.

Il cessionario, fungendo appunto da garante per l'adempimento delle obbligazioni tributarie in capo al cedente, è necessariamente obbligatorio qualificarlo non come coobbligato paritetico ma bensì come coobbligato dipendente: egli è tenuto a rispondere, per disposizione *ex lege*, ad un'obbligazione il cui presupposto d'imposta viene realizzato interamente dall'obbligato principale, ovvero il cedente. Il cessionario, dunque, si trova a rispondere solidalmente, dal momento in cui acquista l'azienda, con il cedente per un fatto indice di capacità contributiva a cui egli stesso non ha preso parte, ma che per espressa previsione normativa si trova a dover garantire: questo perché ha posto in essere un particolare atto giuridico, ossia l'acquisto dell'azienda.

Entriamo subito nel vivo della discussione definendo l'oggetto della responsabilità solidale del cessionario, delineato nel comma 1: il pagamento di imposte e sanzioni a queste riferibili. Un'interpretazione in senso stretto del termine "imposta" sembrerebbe pregiudicare la possibilità di espandere l'azione esecutiva dell'Amministrazione finanziaria anche alle altre tipologie di tributi. Tuttavia, mediante una lettura globale del Decreto, ove tale norma è inserita, si può giungere a ben altra conclusione. Nel Decreto non sempre i termini "imposta" e "tributo" sono utilizzati in modo rigoroso, come dimostrato dal fatto che nel comma 2 dello stesso articolo si parla di tributi e non più di imposte. A tale considerazione va poi aggiunta quella riportata all'articolo 1 del D.Lgs. N.472/1997 indicante che il Decreto "stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria", dando così una chiave di lettura di carattere generale delle disposizioni successivamente riportate. Risulta quindi più coerente conferire un senso lato al termine "imposta", facendovi confluire al proprio interno ogni fattispecie di tributo. L'introduzione di questo articolo ha inoltre allargato la sfera dei tributi a cui può essere applicata, comprendendo quindi non solo quelli

erariali come da previgente articolo 9 L. N.4/1929, tra i quali IRPEF e IRES, ma comprendendo anche quelli locali e regionali, come ad esempio IMU, TASI e IRAP.

Analizzando successivamente la norma, vengono previste delle significative garanzie per mitigare la potenziale esposizione patrimoniale del cessionario. Una prima limitazione introdotta è il beneficio della preventiva escussione o *beneficium excussionis* del cedente. Ciò consistente nel previo tentativo di un'azione esecutiva da parte dell'Amministrazione finanziaria gravante sul patrimonio del debitore principale. La Circolare del Ministero delle Finanze 180/E/1998, in questo tema afferma che tale beneficio accordato al cessionario, impone all'ufficio o all'ente di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente. Chiusa questa fase, nell'eventualità in cui ci sia ancora un credito residuo in essere, esso può essere fatto valere nei confronti del cessionario.

È da evidenziare che per potere agire sul patrimonio del cessionario la prova dell'onere dell'aver posto in essere la preventiva escussione infruttuosa spetta all'Amministrazione finanziaria. Con la dimostrazione dell'insufficiente patrimonio del cedente o la verosimile inutilità dell'azione esecutiva, il Fisco è legittimato a inoltrare la notifica della cartella di pagamento al cessionario. Ne consegue che la cartella di pagamento, primo atto che il cessionario coobbligato riceve, deve essere opportunamente motivata in modo da permettergli la chiara comprensione delle ragioni della richiesta di pagamento. Tale cartella non deve essere considerata come atto esecutivo ma come una parte del procedimento volto a formare un titolo esecutivo per la futura azione forzata, e ovviamente per rendere consapevole il cessionario di ciò che sarà potenzialmente chiamato a rispondere. La tutela del debitore è, qualora ritenga che la previa escussione non sia stata attuata correttamente, sempre garantita mediante l'impugnazione della stessa cartella di pagamento. Se il cessionario omette di farlo non potrà che subire, di conseguenza, gli effetti dell'esecuzione. È con tale previsione che si riesce a concretizzare materialmente la qualifica di subsidiarietà alla responsabilità passiva.

L'amministrazione ha sempre la facoltà di cautelarsi nei confronti del cessionario facendo ricorso all'ipoteca e/o sequestro conservativo *ex art 22 D.Lgs 472/97*, qualora lo reputi necessario e siano stati rispettati i presupposti applicativi.

Un secondo limite oggettivo previsto dall'articolo a favore del cessionario è dato dal valore dell'azienda o del ramo acquistato. Tale valore da assumere è quello accertato dal competente ufficio delle entrate o registro ovvero, in mancanza di accertamento, quello dichiarato dalle parti (CM. 180/E/1998). Si ritiene che il valore da prendere come riferimento sia quello accertato al momento della cessione dell'azienda, in quanto, se fosse utilizzato quello determinato all'inizio dell'azione esecutiva, l'acquirente si troverebbe nell'iniqua posizione di dover rispondere per debiti tributari altrui entro limiti quantitativi a lui inconoscibili al

momento dell'acquisto. Nel quantificare tale cifra, molteplici aspetti e criteri valutativi entrano in gioco: è plausibile considerare il valore corrente, ovvero quello realizzabile sul mercato, altresì quello meramente contabile oppure quello stabilito dalle parti nell'atto. La mancanza di uno specifico riferimento permette quindi di spaziare tra i valori testé citati, poiché tutti principi valutativi utilizzati nella prassi professionale. Una volta accordato il valore quantitativo, la responsabilità massima ascrivibile al cessionario corrisponderà al valore minore tra il valore attribuito all'azienda ceduta e il valore dei debiti tributari risultanti in capo al cedente alla data del trasferimento dagli atti degli uffici competenti dei singoli tributi. Per data di trasferimento, quindi contestuale nascita della responsabilità solidale del cessionario, non è quella risultante da apposito atto materiale, ma è sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione desunta (salvo prova contraria), ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera d del D.Lgs. N.131/1986 (TUR), 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 (CM. 180/E/1998). Ciò che deve sempre rimanere bene in mente è che lo scopo di tale limite è quello di definire una responsabilità solidale commisurata all'utilità ricevuta dal cessionario, assimilandola quindi al valore economico effettivo più che quello fiscalmente accertabile. Nella prassi comune, adottata anche dall'Amministrazione finanziaria, il valore considerato come limite è quella a cui si applica l'imposta di registro. Utile precisare che il cessionario non risponderà con l'azienda stessa, ma con tutti i suoi beni presenti e futuri, come prevede l'articolo 2740 Cod. Civ.

L'ultima garanzia per completare il quadro generale del perimetro della responsabilità del cessionario è quello di ordine temporale. Egli risulta solidalmente responsabile per il pagamento dell'imposta e delle annesse sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in annualità d'imposta precedenti. Ciò implica che eventuali future contestazioni mosse dopo la cessione riferite al periodo antecedente la data di trasferimento, l'Amministrazione finanziaria potrà rivalersi solamente sul patrimonio del cedente, essendo il cessionario completamente sollevato da ogni responsabilità.

Tematica ampiamente dibattuta riguarda l'utilizzo della frase "le violazioni già irrogate e contestate" nel corpo del primo comma. Parte della dottrina attribuisce un senso stretto al termine "contestate" poiché la contestazione può essere mossa solamente dagli uffici competenti in forza di questo potere, utilizzando provvedimenti quali avviso di accertamento, avviso di rettifica ecc. idonei ad attualizzare le pretese tributarie in ivi riportate e di

conseguenza anche ordinariamente impugnabili. Tra questi non vi rientra quindi il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, poiché è noto che la stessa non possiede il potere di contestare formalmente gli illeciti ma solamente di “constatare”. Parte della dottrina invece conferisce al termine in oggetto un senso lato, non escludendo così dal novero degli atti i processi verbali di constatazione elevati dalla Guardia di Finanza, sempre entro i limiti di tempo e quantità previsti dall’articolo 14.

Ciò è volto ad evitare una disparità di trattamento di eventuali contestazioni mosse dall’Amministrazione finanziaria al contribuente di indubbia rilevanza per l’applicabilità dell’articolo, mentre altri contribuenti potrebbero ricevere contestazioni dalla Guardia di Finanza, ed essendo sprovvista del potere di “contestare”, tali contribuenti sarebbero di conseguenza al riparo, poiché tali avvisi privi di rilevanza. Su quale sia la tesi prevalente la discussione è ancora aperta, sembrerebbe però un più equo trattamento nei confronti dei contribuenti la seconda tesi, ossia conferendo un senso lato al termine contestazione, ricomprendendovi al suo interno ogni rilievo mosso al cedente.

Trattando ora i commi due e tre, necessariamente in maniera congiunta vista il continuo dibattito sull’interconnessione presente o meno tra gli stessi, si può osservare come venga disposto un’ulteriore limitazione alla responsabilità del cessionario. Viene disposto che la responsabilità del cessionario si limiti al debito risultante dagli atti degli uffici competenti dei singoli tributi nella data in cui è avvenuto il trasferimento dell’azienda. Questo perché nel comma 1 non si precisa entro quando devono essere constatate le violazioni affinché il cessionario ne sia responsabile: tale soluzione è contenuta, come appena detto, nel comma 2. La Circolare del MEF n° 180/E/1998 in questo tema aggiunge che i vari uffici dell’Amministrazione finanziaria sono tenuti a rilasciare all’interessato che ne faccia richiesta un certificato in ordine all’esistenza sia di contestazioni in corso che di quelle già definite per le quali i debiti non risultino ancora soddisfatti alla data della richiesta. Essendo gli Uffici diversi e ognuno competente per il proprio tributo, risulta evidente che il contribuente assume così ampia discrezionalità nel numero di enti da interpellare, fermo restando che la limitazione della sua responsabilità agisce solo con riferimento ai certificati ottenuti.

La *ratio* di questo comma è da individuare nella volontà di definire uno stato dell’arte delle pendenze fiscali gravanti sull’azienda che si è in procinto di acquistare. Questo implica che violazioni contestate successivamente la data di trasferimento non possono ricadere dentro la sfera della responsabilità solidale del cessionario.

Un ulteriore aspetto da approfondire è quello inerente al soggetto “interessato”: l’Amministrazione finanziaria ha sostenuto che la richiesta del certificato può essere presentata tanto dal cedente quanto dal cessionario, preventivamente munitosi di procura del

cedente o contratto preliminare dell'operazione. Questo per tutelare la possibile fuoriuscita di informazioni sensibili a chi dell'acquisto dell'azienda non ne è minimamente interessato, vedi ad esempio i concorrenti con l'intento di screditare il rivale. Si evidenzia inoltre che il certificato non manifesta i propri effetti solo verso il soggetto richiedente, ma esso può essere liberamente trasferito e utilizzato anche da altri eventuali soggetti interessati all'acquisto di tale azienda.

L'operatività del secondo comma è oggetto di ampia discussione dovuta a diversi filoni di pensiero all'interno della Giurisprudenza. Una prima linea di giudizio² attribuiva al comma 2 una natura premiale, ovvero applicabile solamente nel caso in cui il cessionario si fosse adoperato presso gli Uffici nel richiedere il certificato dei carichi pendenti. Ciò avrebbe rappresentato quindi un vero onere in capo al cessionario per poter beneficiare di tale limitazione, creando così due regimi di responsabilità per le violazioni contestate nel triennio. Ricapitolando, nel caso non fosse stato richiesto il certificato, la responsabilità si sarebbe limitata al solo comma 1, rispondendo così indipendentemente dalla data di accertamento. Qualora invece fosse stato richiesto il certificato, egli non sarebbe mai potuto essere chiamato a rispondere per i debiti scaturenti da violazioni commesse nel triennio antecedente la cessione ma contestate dopo il trasferimento. Il comma tre forniva quindi le condizioni di efficacia di tale regime.

Diverso orientamento è stato assunto successivamente dalla Giurisprudenza³, contrastante anche la circolare CM 180/E/1998, dove si giunge alla conclusione che i commi 2 e 3 sono tra loro indipendenti, ovvero che la limitazione *ex* comma 2 opererebbe anche in assenza di un certificato richiesto. Il comma 3 prevede quindi la possibilità per il cessionario di conseguire una liberatoria in via anticipata, non quindi di aggiudicarsi un regime premiale. Se così non fosse si “finirebbe per avvicinare il regime della cessione conforme alla legge (...) a quello previsto per il caso di frode” laddove il contribuente non eserciti una legittima facoltà. La dottrina ritiene quest'ultima interpretazione da preferire rispetto a quella precedente, evidenziando che si verrebbero ad allineare i regimi della norma speciale con quella generale. Così come nessun creditore il cui debito non risulti dalle scritture contabili obbligatorie può pretendere alcunché dal cessionario, garanzia che opera indipendente dal fatto che il cessionario si attivi o meno per conoscere il contenuto delle scritture, così anche l'articolo 14 deve essere interpretato, slegandosi dal grado di diligenza del cessionario. Tale certificato assume quindi il ruolo di mero strumento di pubblicità. Sul momento in cui bisogna fare richiesta dello stesso, l'articolo 14 non precisa nulla. La prassi comunemente adottata prevede

² Corte di Cassazione, sentenze 5979/2014 e 9279/2017

³ Corte di Cassazione, sentenza 17264/2017

che il cessionario lo richieda prima della cessione, per meglio valutare la situazione globale di ciò che si accinge ad acquistare. Resta inteso, comunque, che il cessionario non può ritenersi esonerato dalla responsabilità con riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato e quella in cui avviene effettivamente il trasferimento dell'azienda (CM. 180/E/1998).

Nulla toglie che può essere richiesto anche dopo l'atto di trasferimento, ma nel caso emergessero debiti tributari il cessionario non potrà altro che essere corresponsabile poiché già divenuto titolare giuridico dell'azienda. L'ultimo periodo del comma 3 prevede inoltre la liberazione del cessionario da ogni responsabilità nei casi in cui il certificato sia negativo o non venga rilasciato entro 40 giorni dall'Ufficio competente interpellato. Il termine dei 40 giorni inizia dalla data in cui il cessionario fa pervenire la richiesta allo specifico ufficio e termina nel momento in cui lo si renda disponibile o lo si inoltri al cliente. Questo finalizzato a rendere celere l'operato della Pubblica Amministrazione dando tempi certi alle parti interessate.

Concludendo, trattiamo la fattispecie cessione del ramo di azienda, qui esplicitamente citata. In ambito civilistico abbiamo osservato come il cessionario risponda solamente dei debiti inerenti al ramo ceduto, escludendo in principio le obbligazioni inerenti alla parte generale o altri rami dell'azienda stessa. Dall'articolo 14 questa *ratio* non è chiaramente rinvenibile. Per cui un'interpretazione allineata a quella civilistica condurrebbe a ritenere che tale principio possa essere applicato anche in ambito tributario. Questione combattuta in entrambe le norme è la dimostrazione dell'inerenza o meno di un debito a un dato ramo d'azienda piuttosto che ad un altro. Spetterà quindi al cessionario dimostrare l'estraneità del debito al ramo d'azienda acquistato.

Con questa nota si conclude la narrazione inerente alla cessione avvenuta a norma di legge, passando successivamente ad analizzare la fattispecie di cessione caratterizzata dall'intento fraudolento di sottrarsi al pagamento di crediti tributari.

CAPITOLO 2

LA CESSIONE DI AZIENDA “IN FRODE”

2.1 Introduzione del concetto di frode nella cessione d’azienda

Nel capitolo 1 del presente elaborato è stato trattato il tema della responsabilità solidale posta a carico del cessionario sia a livello civilistico che tributario, operanti solamente nell’ipotesi in cui la cessione sia avvenuta secondo modalità conformi alle previsioni di legge.

Nello specifico, i primi tre commi dell’articolo 14 D.Lgs. 472/1997 determinano quelli che sono i limiti posti a garanzia del cessionario dal legislatore: limite soggettivo, ovvero il beneficio della preventiva escussione, limite oggettivo quantitativo corrispondente al valore dell’azienda o ramo acquisito e, per concludere, limite oggettivo temporale riferibile alle violazioni tributarie commesse dal cedente nel triennio precedente il trasferimento.

Verrà trattato ora l’aspetto della solidarietà passiva del cessionario e il relativo mutamento qualora venga dimostrata o presunta dall’Amministrazione finanziaria la sussistenza dell’intento fraudolento nella cessione.

Bisogna premettere che il concetto di frode non è mai stato esplicitamente definito dal nostro Ordinamento Giuridico, esso però è ricostruibile analizzando altre fonti, quali la Giurisprudenza. In diverse sentenze applicative la frode è stata indicata come quel comportamento che, formalmente lecito, è tuttavia caratterizzato da una componente di artificio o inganno dolosamente premeditata da una o più parti. L’intento fraudolento per configurarsi tale deve quindi ricreare una realtà apparente non corrispondente a quello che è il vero scopo perseguito dalle parti, con l’obiettivo finale di trarre in inganno o ledere i diritti di terzi.

In questa circostanza, dietro lo sfruttamento di un lecito negozio giuridico quale la cessione di azienda, si cela la reale volontà di arrecare lesioni al diritto di soddisfacimento dell’Erario dei tributi e delle sanzioni dovuti, mediante la sottrazione della garanzia patrimoniale all’esecuzione.

2.2 Mutazione della responsabilità del cessionario se in frode dei crediti tributari ex articolo 14 D. Lgs. N.472/97 commi 4 e 5

Verrà affrontata nelle righe successive la tematica concernente la responsabilità del cessionario qualora la cessione venga posta in essere con l'intento fraudolento sopra descritto. Il legislatore ha predisposto i commi 4 e 5 dell'articolo oggetto di analisi come strumenti tutelanti da poter utilizzare per neutralizzare tali comportamenti dolosamente preordinati.

Scorrendo il comma 4 si può osservare come l'applicabilità non è limitata solamente alla cessione di azienda intesa come singolo e globale atto giuridico, bensì estesa, come espressamente previsto, anche ai casi in cui la cessione sia avvenuta mediante il trasferimento frazionato di singoli beni. Con queste ultime operazioni le parti in genere si accordano deliberatamente per non cedere tutto il complesso aziendale in un'unica soluzione ma, al contrario, per alienare singolarmente i beni costituenti l'azienda e, di conseguenza, l'annessa garanzia patrimoniale. Importante evidenziare che per "trasferimento frazionato di singoli beni" non vengono intesi solamente i beni di natura strumentale, quali a titolo esemplificativo impianti, macchinari e attrezzatura varia, ma oltre a ciò anche i beni merci, ossia quelli serventi l'attività produttiva o di diretto scambio. Questa pratica è conosciuta anche come "cessione spezzatino" o "vendita frazionata d'azienda".

Nel caso di quest'ultima eventualità, la Giurisprudenza con diverse sentenze ha ribadito che è potestà dell'Amministrazione finanziaria la possibilità di "riqualificare", da vendita frazionata di beni a unitaria cessione d'azienda, l'atto negoziale posto in essere dalle parti. Tutto ciò è possibile se, dopo una valutazione complessiva di una pluralità di elementi e in relazione al tipo di imprese coinvolte, le operazioni realizzate rappresentino chiaramente la volontà delle parti nel trasferire l'azienda complessivamente intesa. Operazioni riguardanti, a titolo esemplificativo, il trasferimento di elementi materiali o immateriali, la riassunzione in fatto della maggior parte del personale da parte della nuova impresa, dell'eventuale trasferimento della clientela, nonché dal grado di analogia tra le attività esercitate prima e dopo la cessione. Entrando nel dettaglio, il comma 4 prevede nel caso di cessione in frode il venir meno di tutte quelle garanzie poste in essere nei precedenti commi 1, 2 e 3. Il cessionario sarà quindi chiamato a rispondere solidalmente ed illimitatamente con il cedente. A tal proposito, la Circolare Ministeriale 180/1998 nel commentare il comma appena citato asserisce che "il cessionario risponderà solidalmente (ma senza più il vincolo della preventiva escussione del cedente) ed illimitatamente di tutte le violazioni commesse dal cedente fino alla data del trasferimento, anche se a tale data le stesse non siano state constatate, purché ovviamente

vengano rispettati i termini di decadenza previsti dall'accertamento " (31/12 del quinto anno successivo a quello dell'avvenuta dichiarazione; 31/12 del settimo anno successivo in cui la dichiarazione (omessa) avrebbe dovuto essere presentata).

Parte della dottrina, dopo un'attenta disamina della Circolare Ministeriale, si ritrova di diverso parere per quanto attinente l'effetto applicativo del *beneficium excussionis*. Viene sostenuta la tesi secondo cui la sussidiarietà non rappresenta propriamente una limitazione della responsabilità del cessionario, ma al contrario una connotazione della natura della responsabilità stessa. Analizzando la garanzia da questa prospettiva si è giunti a sostenere che, anche in caso di appurata frode della cessione, essa dovrebbe continuare a persistere e quindi restare in capo al soggetto cessionario, poiché non arrecherebbe alcun pregiudizio al patrimonio del cessionario fonte di garanzia.⁴

La Giurisprudenza e parte della dottrina sono invece allineati con la tesi sostenuta dalla Circolare Ministeriale poiché, tra il novero delle limitazioni espressamente previste a garanzia del cessionario, il beneficio della preventiva escussione vi è presente. Essi affermano che l'esistenza di questo beneficio rappresenta una vera e propria limitazione per il creditore, ossia il Fisco. Considerando inoltre sia l'indubbio carattere sanzionatorio del comma 4, appunto poiché posto in essere un negozio giuridico con l'intento di frodare l'Erario, che la sostanza del *beneficium excussionis*, assimilabile ad una sorta di garanzia patrimoniale per il cessionario, sembrerebbe più logico l'impossibilità del cessionario di avvalersi di tale garanzia nell'ipotesi di cessione di azienda con fine di frodare l'Amministrazione finanziaria.⁵

Per poter sostenere la presunzione fraudolenta ex comma 4, la Circolare Ministeriale 180/E/1998 dichiara inoltre che devono essere fornite obbligatoriamente dall'Amministrazione finanziaria le prove atte a dimostrare concretamente il *consilium fraudis* del cessionario con il cedente. Questo implica che la semplice presunzione dell'intento fraudolento in capo alle parti non è sufficiente per applicare il comma 4. Tra il novero delle principali argomentazioni che l'Amministrazione finanziaria dovrebbe indicare nell'atto notificato al cessionario per sostenere la propria tesi, rientrano: gli elementi di prova dell'effettiva conoscenza del cessionario dell'intenzione del cedente di sottrarsi alle proprie responsabilità, la descrizione dell'alternativa lecita alla condotta posta in essere, eventuali prove di conseguimenti di indebiti vantaggi per il cessionario ecc.

Il comma 5 risulta di diverso avviso per quanto attinente alle modalità di rilevazione della frode. In questo caso l'Amministrazione finanziaria può sfruttare una presunzione legale *iuris tantum* per sostenere la propria tesi. Viene ritenuta fraudolenta l'operazione di cessione

⁴ Cfr: Baggio, 1999; Del Federico, 2002; Carunchio, 2016.

⁵ Cfr: Donatelli, 2003; Ambrosi, 2014.

d'azienda o ramo d'azienda se posta in essere entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante. Constatazione derivante da un'attività d'indagine o verifica condotta dagli Uffici preposti. Un esempio tra tutti è il caso in cui il contribuente venga a privarsi dell'azienda posseduta al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, alienando così ogni bene fonte di garanzia su cui l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto soddisfarsi.

La Circolare ministeriale 180/E/1998 sottolinea inoltre che la violazione penalmente rilevante deve essere non solo constatabile, ma è inoltre necessaria l'assenza di cause ostative che ne impediscono l'esercizio, come la prescrizione del reato.

Essendo questa una presunzione relativa, è prevista la possibilità al contribuente di dimostrare, attraverso la fornitura delle prove necessarie, la sua estraneità dall'intento fraudolento del cedente. Ciò che ha spinto il legislatore a introdurre questa presunzione legale è il fondamento che, qualora una cessione avvenga a ridosso di una violazione di particolare gravità, sia questo fatto di per sé elemento sufficiente per presumere che le parti si siano mutualmente accordate per porre in essere l'operazione con l'obiettivo di frodare i crediti vantanti dal Fisco. In altre parole, che ci si trovi dinanzi ad una collusione tra cedente e cessionario. Questo perché nella normalità dell'attività imprenditoriale, il sorgere del debito tributario è solitamente anteriore al trasferimento fraudolento di beni a terzi. Ciò significa che il cedente è sicuramente consapevole del danno che l'Erario può subire nel momento in cui decida di alienare l'azienda. Rimane quindi necessario dimostrare o presumere la dolosa consapevolezza del cessionario, quale parte attiva dell'operazione fraudolenta, per poter rendere efficaci gli effetti *ex commi 4 e 5*.

La *ratio legis* delle disposizioni qui trattate appare chiara nel voler punire fermamente l'intento fraudolento in danno all'Erario tra cedente e cessionario di azienda. Questo perché, sfruttando il negozio giuridico della cessione, il cedente trasferisce la proprietà dei beni aziendali al cessionario arrecando così contestualmente un depauperamento a ciò che è rappresentativo della garanzia patrimoniale per l'adempimento tributario, ossia il complesso aziendale. Il legislatore ha così predisposto che nel concorso delle due parti nell'illecito fiscale venga esclusa ogni ragione di tutela del soggetto cessionario precedentemente prevista, poiché ritenuto parte attiva nell'azione fraudolenta. Per queste motivazioni l'esigenza di limitare la responsabilità solidale del cessionario viene meno e di conseguenza cadono anche tutti i limiti garantistici previsti nei precedenti commi dell'art. 14. La responsabilità solidale così concepita non potrà che configurarsi come illimitata e quindi estendibile anche a debiti tributari non pagati dal soggetto cedente pure se anteriori al triennio del trasferimento di azienda ed anche se accertati soltanto in data successiva alla cessione, sempre però riconducibili alla gestione aziendale precedente. Naturalmente è nel diritto del cessionario la possibilità di presentare

eventuali prove atte a dimostrare la propria buona fede nell'operazione eseguita. In altre parole, la sua estraneità dall'intento fraudolento del cedente. Se tale ipotesi venisse accolta dall'Amministrazione finanziaria o dal giudice, avrebbe come conseguenza quella di far ricadere la responsabilità tributaria del cessionario all'interno dei limiti garantistici previsti dai commi 1, 2, 3.

È naturalmente inteso che, per configurarsi il reato di frode, il debito tributario deve aver avuto il relativo fatto indice di capacità finanziaria in un periodo anteriore la cessione stessa.

In entrambe le fattispecie fraudolente, nessun effetto limitativo e tanto meno liberatorio può derivare dal certificato eventualmente rilasciato dall'Ufficio competente o dal mancato rilascio nel termine di quaranta giorni, essendo tutto ciò superato dal provato disegno fraudolento.

Una cessione se qualificata come fraudolenta può essere, come anche espresso nella Circolare ministeriale 180/E/1998, sintomo di comportamenti illeciti penalmente rilevanti compiuti precedentemente all'operazione stessa, tra i quali la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte *ex* articolo 11 D.Lgs. N.74/2000. Tema che nel paragrafo successivo verrà brevemente trattato.

2.3 La rilevanza penale della “sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”

***ex* articolo 11 D. Lgs. N.74/2000 comma 1**

Anche sotto il profilo penalistico, come avvenuto anche in ambito civilistico e tributario, il legislatore ha previsto una norma volta a tutelare il credito erariale da possibili depauperamenti fraudolenti. Con l'entrata in vigore del Decreto legislativo N.74 del 2000, concepito per riscrivere il sistema penale italiano e denominato “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto” viene appunto introdotto all'articolo 11 il reato di “sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”, successivamente aggiornato con il D.L. 78/2010. Dal titolo del Decreto risulta subito chiaro la sua sfera applicativa: imposte sui redditi e sul valore aggiunto, escludendo così *tout court* tutte le altre tipologie di tributi. Il comma oggetto di analisi che disciplina questa fattispecie è il primo. In esso si prevede “la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie atti fraudolenti sui propri beni o su altrui beni idonei a rendere tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni”.

Differenza assai rilevante prevista in questo articolo ma no nel suo predecessore, ossia l'articolo 97 del D.P.R. 602 del 1973 citato nella Circolare Ministeriale 180/E/1998, è la

qualificazione del reato come delitto di pericolo e non più di danno. Questo ha dei risvolti applicativi assai rilevanti poiché, con questa previsione, saranno oggetto di delitto tutte quelle condotte che pongono anche solo in pericolo la procedura di riscossione coattiva, indipendentemente dal realizzarsi o meno di un danno effettivo per l'Erario.

Risulta quindi conferita a tale norma anche un ruolo di deterrente e repressione di ogni tentativo di vanificare la riscossione dei crediti tributari da parte dell'Amministrazione finanziaria. La *ratio* è quindi identificabile nel voler punire la spoliazione artefatta del proprio patrimonio da parte del contribuente al fine di sottrarsi al pagamento di imposte, a prescindere sia da una manifestazione formale di pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia ancor più dall'avvio di una procedura di riscossione coattiva.

La cessione di azienda può pertanto ritenersi legittimamente inclusa nella sfera dei presupposti del reato assoggettabili a questo articolo. Essendo questo illecito commissibile unicamente da soggetti titolari di debiti tributari di imposte sul valore aggiunto o sui redditi, il cedente non può che non esservi incluso.

Analizzando adesso le diverse tipologie di soggetti attivi, si osserva che nel momento in cui il cedente sia un imprenditore individuale o socio di società di persone, si manifesta nella stessa figura la cosiddetta coincidenza tra il titolare del debito tributario e soggetto attivo del reato; se invece l'impresa è esercitata in forma collettiva tramite società di capitali, si crea una distinzione tra soggetto attivo del reato, ovvero le persone fisiche che hanno posto in essere il comportamento fraudolento, e il soggetto titolare del rapporto debitorio, ossia la società. In forza dell'articolo 27 della Costituzione esprime il principio di personalità della responsabilità penale, verranno chiamati in causa tutti quei soggetti fisici aventi preso parte a tale condotta, tra i quali a mero titolo di esempio troviamo gli amministratori, i membri del consiglio di sorveglianza ecc.

Nella fattispecie cessione di azienda o di un suo ramo, l'atto negoziale per dirsi compiuto prevede la partecipazione anche di un soggetto terzo, ossia il cessionario. Il ruolo assunto da quest'ultima figura è qualificabile, in diritto penale, come concorrente *extraneus* necessario per la realizzazione del reato in oggetto. Occorre però effettuare una importante distinzione: qualora il cessionario abbia posto in essere solamente la tipica condotta prevista per la fattispecie cessione, l'articolo 11 è chiarissimo nell'escludere la sua responsabilità dal reato, imputandolo così solamente al cedente; qualora invece il cessionario abbia realizzato una condotta atipica, ovvero ulteriore a quella normalmente adottata in tali circostanze e che contemporaneamente sia consapevole dell'intento fraudolento del cedente (sottrarsi dal pagamento di imposte) con tale operazione, sarà anch'egli penalmente responsabile come si dispone *ex* articolo 11.

Per essere assoggettati a questo reato, come si può dedurre leggendo il testo dell'articolo, il risultato che tale negozio giuridico deve produrre è quello di aver innanzitutto ridotto apparentemente il patrimonio del cedente, ossia la configurabilità di atto con intento fraudolento concepito come tentativo di distorsione della vera situazione reale. Questo avviene nel momento in cui il complesso aziendale ceduto rimane nella piena disponibilità del cedente anche dopo il trasferimento di proprietà; altro dato fungente da sentinella è l'incongruo corrispettivo pagato, ovvero non rispecchiante il vero valore di mercato dei beni trasferiti.

Per completare il quadro generale, l'atto deve essere inoltre idoneo a recare pregiudizio alla futura riscossione coattiva e, per concludere, la sua finalità deve essere ovviamente quella di sottrarsi al pagamento delle imposte. Ciò è assai rilevante, soprattutto il presupposto di recare pregiudizio alla futura riscossione, poiché la condotta posta in essere dal cedente deve avere come conseguenza un patrimonio residuo parzialmente o totalmente insufficiente rispetto all'entità del debito tributario. Altrimenti ogni operazione di alienazione con risultato un patrimonio del cedente residuo sufficiente per il ripagare dei debiti sarebbe potenzialmente contestabile *ex* articolo 11. Questa concetto è stato sostenuto anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza 13233 del 2016. Tra le motivazioni di diritto rigettanti la pretesa dell'Agenzia delle Entrate di configurare la cessione simulata come sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, indipendentemente dalla consistenza patrimoniale del debitore, la Suprema Corte enuncia: "anche a volere considerare simulata l'operazione in oggetto [cessione di un immobile, NdR], il patrimonio complessivo dell'indagato, una volta sottratto il valore del bene *de quo* pari ad euro xxx.xxx, non fosse comunque sufficiente a garantire le pretese dell'Amministrazione finanziaria" [la disposizione del sequestro *ex* articolo 321 Cod. Proc. Pen. o 322 *ter* Cod. Pen per violazione dell'articolo 11 D.Lgs 74/2000, NdR].

Altro aspetto fondamentale è il criterio temporale da adottare per poter configurare tale operazione come illecito. Vengono individuati due principi di applicazione. Il primo afferma che l'atto fraudolento è idoneo ad essere il reato d'oggetto solo se, al momento di avvenuta realizzazione del negozio di cessione, tale debito tributario sia già sorto. Il secondo principio esprime il presupposto che per configurare la condotta tipica del reato non è necessaria la previa procedura esecutiva dell'Amministrazione finanziaria.

Questi criteri perché, nello svolgere l'attività d'impresa quotidiana con una normale diligenza, ogni imprenditore dovrebbe avere consapevolezza delle obbligazioni derivanti dal perfezionamento di un qualsiasi negozio giuridico.

Concludendo, dinanzi a questa fattispecie di reato di pericolo, è nella facoltà dell'Amministrazione finanziaria, *ex* articolo 321 Cod. Proc. Pen. o 322^{ter} Cod. Pen.,

disporre rispettivamente un sequestro preventivo con oggetto l'azienda stessa o per equivalente, ossia un provvedimento ablativo di somme di denaro, beni o altre utilità per un valore corrispondente al profitto del reato.

Profitto di reato non sempre correttamente individuato, ma con l'ausilio delle sentenze della Corte di Cassazione 35853 del 2016 e 35303 del 2016, si cerca di chiarire la questione utilizzando parte della sentenza: "Va ribadito che il profitto del reato di cui all'art. 11 cit. va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato e, quindi, consiste nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria, senza peraltro che ciò possa, evidentemente, impedire che, ove tali beni non siano individuabili o reperibili e dunque non direttamente confiscabili, possa operarsi, in relazione ad altri beni, la confisca per equivalente".

L'ammontare del debito tributario insoddisfatto, alla luce delle precedenti sentenze, corrisponde al profitto della condotta di evasione e quindi mai come profitto del reato oggetto di analisi.

CONCLUSIONE

Da quanto è stato esposto in questi due capitoli dell'elaborato, si sono potute osservare quali sono le condizioni attualmente vigenti che disciplinano l'ambito tributario della cessione di azienda, sia nel caso di avvenuta cessione a norma di legge che in quella effettuata "in frode" dei debiti tributari. In modo particolare sono stati evidenziati i presupposti e le garanzie che il legislatore ha introdotto per poter estendere la corresponsabilità al cessionario d'azienda, sia di tipo civilistico che tributario. Riassumendo, la norma civilistica, configurante una responsabilità paritetica, ha come elemento costitutivo della solidarietà passiva l'iscrizione dei debiti nelle scritture contabili obbligatorie, conferendo al tempo stesso anche una garanzia di certezza; la norma speciale invece presenta delle connotazioni garantistiche della responsabilità del cessionario radicalmente differenti rispetto a quella civilistica, quali la sussidiarietà, la circoscrizione al valore dell'azienda e l'arco temporale del triennio precedente la cessione per le violazioni tributarie commesse dal cedente. Nel caso in cui la cessione venga qualificata come "in frode", ogni forma garantistica precedentemente predisposta viene meno, compreso il *beneficium excussionis*, decretando inoltre l'inutilizzabilità del certificato dei carichi pendenti eventualmente richiesto. Entrambe le norme operano comunque in modo concorrente, dimodoché l'Amministrazione finanziaria possa utilizzarle entrambe, in base al contesto operante. Questo perché si ricorda che l'interesse tutelato in questo frangente è quello erariale, ossia quello di una corretta e sostenibile funzione della Cosa Pubblica.

Per un principio di completezza di esposizione, è doveroso precisare che l'entrata in vigore dell'articolo 16. lett.g del D.Lgs N.158/2015 ha introdotto delle modifiche di rilievo per quanto attinente la responsabilità solidale del cessionario d'azienda. Nello specifico, l'articolo 14 D.Lgs N.472/1997 ha visto l'aggiunta di due commi: *5 bis* e *5 ter*. L'intervento legislativo è comunque da intendersi in chiave integrativa e confermativa più che introduttiva di nuovi elementi per il fatto che ad analoghe conclusioni vi erano giunte in passato alcune Circolari Ministeriali. Con il suddetto intervento normativo, il legislatore ha quindi voluto confermare, sfruttando la forza di legge, ciò che la prassi aveva fino ad allora adottato, conferendo un'adeguata certezza agli operatori economici che compiono queste operazioni. Il primo dei due commi citati ha esplicitato definitivamente l'esclusione della responsabilità tributaria del cessionario nel caso in cui la cessione sia avvenuta nell'ambito di: procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani attestati o di procedimenti di composizione della crisi di sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio. Questo perché, nel caso esemplificativo di una procedura concorsuale, una diversa interpretazione avrebbe comportato

l'istituzione di una responsabilità tributaria non più solidale ed eventuale ma esclusiva in capo al cessionario, data l'impossibilità di escutere preventivamente il soggetto cedente fallito. Resta fermo il fatto che questa esclusione della responsabilità del cessionario perde ogni effetto qualora la cessione sia avvenuta con un intento fraudolento.

Se il comma 5 *bis* ha introdotto cause di non applicabilità della norma tributaria, di opposta direzione risulta invece il comma 5 *ter*. Tale comma ha esteso la portata della responsabilità ad alcune fattispecie che precedentemente non vi erano incluse. In particolare, l'effetto normativo viene esteso ai conferimenti di azienda e a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda.

Rimangono quindi escluse le sole ipotesi di trasferimenti *mortis causa*, poiché assente la figura del cedente d'azienda.

Per quanto attinente all'applicabilità della norma tributaria ai casi concreti, restano ancora molti i dubbi nel caso la cessione riguardi non tutta l'azienda ma un ramo funzionale della stessa. Da un punto di vista pratico risulta difficoltoso riuscire ad imputare una passività tributaria ad uno specifico ramo oggetto di cessione, rendendo così più incerto e imprevedibile l'effetto finale dell'operazione stessa. La conseguenza di questa incertezza normativa non può che non essere quella di disincentivare e allontanare gli operatori economici dal compiere investimenti di questa natura.

Come ultimo punto, il quale è stato oggetto di diversi dibattiti, è quello riguardante l'estensione della responsabilità del cessionario alle imposte eventualmente dovute sulla plusvalenza ottenuta dal cedente. Autorevole dottrina afferma, nel sostenere la tesi che tale estensione debba escludersi, che, essendo il giorno della scadenza della presentazione della dichiarazione annuale dei redditi o di deposito di bilancio del soggetto cedente l'anno successivo a quello in cui la plusvalenza è stata effettivamente realizzata, l'eventuale violazione compiuta da quest'ultimo non può quindi essere considerata commessa nell'anno in cui la cessione è stata posta in essere. Per queste ragioni, tale responsabilità non può rientrare tra quelle a cui il cessionario è assoggettato.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

MANUALI DI TESTO

- RUSSO, P., FRANSONI, G., CASTALDI, L., 2016. Istituzione di diritto tributario. (s.l.): Giuffrè Editore
- AMATUCCI, F., 2018. Principi e nozioni di diritto tributario. (s.l.): Giappichelli
- FALSITTA, G., 2014. Corso istituzionale di diritto tributario. (s.l.): Cedam
- BEGHIN, M., 2016. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza. (s.l.): Giappichelli
- MUSCO, E., 2002. Diritto penale tributario. (s.l.): Giuffrè Editore
- LA ROSA, S., 2012. Principi di diritto tributario. (s.l.): Giappichelli
- CIAN, M., 2016. Manuale di diritto commerciale. (s.l.): Giappichelli

FONTI GIURISPRUDENZIALI

- Corte di Cassazione 2018, n.31742
- Commissione Tributaria Provinciale di Latina 2018, n.190
- Corte di Cassazione 2017, n.17264
- Corte di Cassazione 2014, n.5979
- Corte di Cassazione 2012, n.255
- Corte di Cassazione 2011, n.4774
- Corte di Cassazione 2015, n.13319
- Corte di Cassazione 2019, n.19672
- Corte di Cassazione 2016, n.10218
- Corte di Cassazione 2019, n.8850
- Corte di Cassazione 2018, n.52158
- Corte di Cassazione 2018, n.12213
- Corte di Cassazione 2014, n.39162

ARTICOLI

RASSEGNA TRIBUTARIA

- LEONI, E. C., 2016. Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: il caso della cessione di azienda. Rassegna Tributaria, 2

- DONATELLI, S., 2003. Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda. Rassegna Tributaria, 2.
- BAGGIO, R., 1999. Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda. Rassegna Tributaria, 3.

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

- DORIGO, S., 2017. I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Diritto e Pratica Tributaria, 4
- LOMONACO, A., MASTROIACOVO, V., 2018. La determinazione della base imponibile dell'imposta di registro nella cessione di azienda con passività. Diritto e Pratica Tributaria, 3
- MENTI, F., 2014. La cessione di azienda o di ramo e l'imposizione IVA-Registro. Diritto e Pratica Tributaria, 2

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

- BELLI CONTARINI, E., 2015. La responsabilità tributaria del cessionario di azienda tra gli artt. 14 D.Lgs 472/1997 e 2560 C.C. Rivista di Diritto tributario, 6 (25).
- GATTO, A., ROSSETTI, D.A., 2019 “Brevi riflessioni in tema di responsabilità fiscale del cessionario di azienda a margine di una sentenza in merito. Rivista di Diritto Tributario.
- DENORA, B., 2016. Quando la c.d. cessione “spezzatino” non è soggetta ad imposta di registro. Rivista di Diritto Tributario.

BOLLETTINO TRIBUTARIO

- LOVECCHIO, L., 2013. Note minime in tema di responsabilità del cessionario d'azienda. Bollettino tributario, 7.
- PILLA, M., SCAPPINI, L., 2016. Il labirinto della responsabilità solidale nella cessione di azienda, dopo la novella della sopravvivenza fiscale della società estinta. Bollettino tributario, 19.
- AIUDI, B., 2013. Cenni sulla responsabilità solidale del cessionario di azienda. Bollettino tributario, 18.

CORRIERE TRIBUTARIO

- DAMIANI, M., 2017. Solidarietà tributaria del cessionario d'azienda: necessaria la lettura combinata delle norme. Corriere tributario, 46.
- GATTO, A., 2018. La responsabilità del cessionario d'azienda: oggetto, ambito di applicazione e limiti. Corriere tributario, 30.
- DORIGO, S., 2017. Sviluppi problematici in tema di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Corriere tributario, 6.
- GATTO, A., ROSSETTI, D.A., 2019. Cessione di azienda e preventiva escussione: spunti procedurali e processuali. Corriere tributario, 3.
- DEL FEDERICO, L., 2002. Cessione d'azienda e responsabilità per i debiti tributari. Corriere Tributario, 40.
- CATTELAN, G., PROVITO, A., 2002. Cessione d'azienda: la responsabilità non si estende alle imposte sulla plusvalenza. Corriere Tributario, 2.

IL FISCO

- AMBROSI, L., 2014. La responsabilità tributaria nella cessione di azienda. Il fisco, 36.
- GALLIO, F., 2019. Cessione frazionata di beni in frode al Fisco: il cessionario risponde in solido dei debiti tributari del cedente. Il fisco, 17.

ALTRO

- CIRCOLARE MINISTERIALE 180/E/1998. Cessione di azienda.
- CARUNCHIO, S., 2016. La responsabilità tributaria del cessionario di azienda e la nozione di "trasferimento di azienda". Fondazione Nazionale dei Commercialisti.
- FENICI, C., 2016. La responsabilità per debiti fiscali nella cessione di azienda. PMI (IPSOA), 5.
- BONICALZI, F., 2001. Cessione di azienda e responsabilità del cessionario per il pagamento dei debiti tributari. Azienda & fisco, 22
- POLIZIO, D., 2012. La cessione di azienda attuata in frode dei crediti tributari. La rivista delle operazioni straordinarie (EUROCONFERENCE EDIT.), 11
- PEIROLO, M., 2018. Rimedi in caso di cessione di beni riqualificata come cessione di azienda. La rivista delle operazioni straordinarie (EUROCONFERENCE EDIT.), 8