



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI "M. FANNO"

DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E COMUNITARIO

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

LA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO DI AZIENDA PER TRIBUTI E SANZIONI

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: CRIVELLARI CHIARA

MATRICOLA N. 1144743

ANNO ACCADEMICO 2018 – 2019

*Ringrazio la mia famiglia e Paolo,  
per l'amore incondizionato*

## **Indice**

<b>Introduzione</b>	2
<b>1. INTERESSE ALLA RISCOSSIONE DA PARTE DELLO STATO E COOBBLIGAZIONE</b>	4
<b>1.1. Il rapporto tra interesse fiscale e capacità contributiva</b>	5
<b>1.2. La riferibilità soggettiva degli obblighi fiscali</b>	6
<b>1.3. Lo Stato e la garanzia sul bene-azienda</b>	7
<b>1.4. Interesse fiscale e coobbligazione</b>	7
<b>1.5. I coobbligati paritari e limitati</b>	8
<b>1.6. Focus: la scissione societaria</b>	9
<b>1.7. Il responsabile d'imposta</b>	10
<b>2. RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO D'AZIENDA</b>	12
<b>2.1. La cessione d'azienda</b>	12
<b>2.2. Premessa e rapporto con l'articolo 2560 del Codice civile</b>	13
<b>2.3. La cessione di azienda ai fini tributari: l'art. 14 D.Lgs. 472/1997</b>	15
<b>2.4. Ambito di applicazione</b>	17
<b>2.5. Natura giuridica della responsabilità del cessionario</b>	18
<b>2.6. Limiti alla responsabilità del cessionario</b>	20
<b>2.7. Effetto liberatorio del certificato</b>	21
<b>2.8. Cessione effettuata in frode ai crediti tributari</b>	23
<b>Conclusioni</b>	25
<b>Bibliografia</b>	26

## Introduzione

Lo Stato deve provvedere al finanziamento della spesa pubblica. Le entrate pubbliche su cui esso può contare sono di diversi tipi, sia di carattere tributario, sia extra tributario. All'interno della prima categoria un ruolo fondamentale è ricoperto dalle imposte corrisposte dai contribuenti. Ogni membro della collettività deve assolvere a un “dovere tributario”, ossia al pagamento di imposte, che permette allo Stato di far fronte alle suddette spese pubbliche.

L'interesse fiscale si concretizza nell'interesse statale alla puntuale riscossione del gettito fiscale – da utilizzare per provvedere ai bisogni della collettività – che può essere assicurato tramite un corretto funzionamento del sistema tributario. L'interesse fiscale è la base su cui si incardina la responsabilità del cessionario. Infatti, lo Stato si deve adoperare per l'adeguato funzionamento della “macchina di riscossione” e garantire l'afflusso delle imposte (e delle sanzioni, come vedremo) nelle sue casse.

Il legislatore ha posto in secondo piano i valori protettivi della sfera personale dei singoli contribuenti, al fine di valorizzare le istanze della comunità intesa nel suo insieme.

In quest'ottica, il legislatore ha provveduto a garantire le pretese creditizie del Fisco allargando la platea dei soggetti passivi chiamati a rispondere solidalmente dell'obbligazione tributaria.

In particolare, nell'ambito delle operazioni di cessione d'azienda, il cessionario assume la qualifica di responsabile d'imposta e diventa coobbligato dipendente in solido al cedente.

La responsabilità solidale del cessionario fa sì che l'amministrazione finanziaria possa rivalersi sull'acquirente dell'azienda, qualora non riesca a soddisfare le proprie pretese sull'obbligato principale.

Il legislatore ha perseguito l'obiettivo di bilanciare il rafforzamento delle garanzie del Fisco con l'esigenza di non limitare la libera circolazione dei beni.

Si procederà, dunque, con una panoramica introduttiva sull'interesse fiscale, volta a far comprendere al lettore le ragioni sottese all'ampliamento della responsabilità tributaria al cessionario.

In seconda battuta, si analizzerà la fattispecie di coobbligazione dipendente limitata per delineare il quadro normativo in cui rientra il cessionario d'azienda, in veste di responsabile d'imposta.

A questo punto, si tratterà la responsabilità solidale del cessionario di azienda per i tributi e le sanzioni in capo al cedente. Si procederà all'analisi della normativa di riferimento alla luce

della dottrina e della giurisprudenza al fine anche di darle un'interpretazione che ne dimostri l'ambito di operatività.

Si cercherà di focalizzare l'attenzione sull'ambito di applicazione della responsabilità solidale del cessionario d'azienda nonché sui limiti di cui può beneficiare il cessionario in buona fede.

In ultimo, si mostreranno le ripercussioni sulla responsabilità solidale che intervengono qualora la cessione avvenga "in frode al Fisco".

## 1. INTERESSE ALLA RISCOSSIONE DA PARTE DELLO STATO E COOBBLIGAZIONE

La funzione primaria della fiscalità è quella di garantire un flusso di entrate stabili di cui lo Stato possa disporre per soddisfare le esigenze di finanziamento della spesa pubblica. Per l'amministrazione finanziaria è di fondamentale importanza assicurare il gettito che proviene dalle entrate pubbliche in generale e dai tributi in particolare, per poter far fronte sia alle funzioni prioritarie dello Stato, come difesa, ordine pubblico, giustizia e infrastrutture, sia alle spese che nascono dall'obiettivo di provvedere al *Welfare state*, come sanità, istruzione e previdenza.

L'interesse fiscale, cioè l'interesse generale alla riscossione dei tributi, è individuato dalla giurisprudenza costituzionale (Corte Cost. 45/1963; Corte Cost. 91/1963; Corte Cost. 50/1965; Corte Cost. 163/1974) quale parametro di legittimità delle norme sulla riscossione coattiva dei tributi.

L'oggetto di questa tesi richiede un approfondimento sul tema e, in particolare, una ricognizione delle norme fondanti il "dovere tributario" – inteso come dovere di concorrere alla spesa pubblica – e, di riflesso, poste a presidio dell'interesse fiscale.

L'articolo 53 della Costituzione stabilisce che "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*", qualificando la partecipazione al finanziamento dello Stato come un dovere riconducibile ai "*doveri di solidarietà politica e sociale*" di cui all'art. 2 della Costituzione.

Esso costituisce uno dei pilastri fondanti dell'ordinamento tributario e sancisce il principio di capacità contributiva e il principio di progressività cui è informato il sistema di tassazione.

Antonini (1996) chiarisce che, alla luce del combinato disposto dell'articolo 2 e 53 della Costituzione, il legislatore debba considerare l'obbligo di adempiere alle prestazioni tributarie e il concorso al finanziamento della spesa pubblica come un valore costituzionale preminente.

Riconoscere al dovere di concorrere alla spesa pubblica una connotazione di inderogabilità – per il tramite del citato art. 2 Cost. – impone di considerare il dovere tributario alla pari dei diritti inviolabili, ponendolo in una posizione di sovra ordinazione rispetto alla tutela degli altri diritti economici. Il legislatore sarà in ogni caso vincolato a rispettare i principi di congruità, non eccessività, adeguatezza e sufficienza, di modo da tutelare i suoi interessi senza mai superare il limite di quanto sia ragionevole richiedere al contribuente. Infatti, "*il dovere di adempimento delle obbligazioni fiscali che il legislatore è tenuto a tutelare come inderogabile, soggiace alla duplice condizione della conformità al principio di legalità e a quello di costituzionalità*" (Antonini, 1996, p. 243).

## **1.1. Il rapporto tra interesse fiscale e capacità contributiva**

L'articolo 53 Cost. subordina il dovere di adempimento dell'obbligazione tributaria alla "capacità contributiva" del singolo individuo.

Invero, il comma 1 di detto articolo 53 prevede che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*. Si evince, quindi, un primo limite al dovere tributario di partecipare alla spesa pubblica, rappresentato dalla forza economica del singolo individuo.

Proseguendo nell'analisi dell'articolo nella sua interezza, si può notare come in esso convivano due aspetti contrastanti: da un lato, l'interesse fiscale dello Stato a garantire il flusso di entrate; dall'altro, l'interesse del contribuente a non subire una tassazione sproporzionata rispetto alla sua capacità contributiva.

Si pone, dunque, l'esigenza di un bilanciamento tra la capacità contributiva e l'interesse fiscale. In dottrina si è affermato che l'articolo 53 Cost. costituisce la pietra d'angolo della disciplina tributaria, poiché in esso convivono i due valori su cui si fonda l'intero ordinamento (Boria, 2016), ossia, come sopra accennato, l'interesse fiscale dello Stato a garantire il flusso di entrate e l'interesse del contribuente a non subire una tassazione sproporzionata rispetto a quanto è in grado di pagare.

Questi due valori sono riconducibili rispettivamente alla sfera collettiva e alla sfera individuale, le quali trovano sintesi e bilanciamento appunto nell'articolo 53 Cost.

L'interesse fiscale ha come obiettivo la pronta acquisizione delle risorse erariali necessarie al sostentamento della spesa pubblica, pertanto, tenderebbe a soprassedere al rispetto del fatto-indice di forza economica (Boria, 2002).

La capacità contributiva è un principio che sancisce un limite alla potestà normativa del legislatore, stabilendo che debba esserci un collegamento tra il pagamento dell'imposta richiesto e il presupposto che indica la manifestazione di forza economica del contribuente. Pertanto, al fine di conciliare i due aspetti contrastanti, occorre ponderare le ragioni dell'interesse fiscale volto alla massimizzazione dei benefici dello Stato, inteso come collettività, e le ragioni della capacità contributiva, che tutela l'equità di imposizione e l'interesse personale dei contribuenti.

Di conseguenza, il principio di capacità contributiva è da intendersi come un valore utile ad orientare l'attività legislativa, ma che non pone limiti alla discrezionalità del legislatore, il quale può decidere quali fatti economici assoggettare a imposizione (Boria, 2002).

In sede di Assemblea Costituente, in considerazione della situazione economica dello Stato messa a dura prova dalla guerra, erano state adottate misure idonee a favorire le entrate erariali, soprassedendo sui principi di equità e garanzia, inevitabilmente relegati in secondo piano. La prevalenza dell'interesse fiscale rispetto agli altri principi garantistici emerge come un dato strutturale del sistema tributario.

## **1.2. La riferibilità soggettiva degli obblighi fiscali**

Proseguendo l'analisi del rapporto tra i principi di capacità contributiva e di interesse fiscale, si discute di un tema rilevante nella dottrina tributaria, ossia il coinvolgimento di soggetti che non hanno manifestato un fatto-indice di forza economica nel pagamento delle obbligazioni tributarie.

Ci si riferisce in particolare alle fattispecie della sostituzione d'imposta e della solidarietà tributaria. Si rileva come l'espansione della categoria dei soggetti passivi ai quali viene richiesto l'adempimento dell'obbligazione tributaria è giustificata dalla necessità di garantire maggiormente l'interesse fiscale (Boria, 2002).

Il bilanciamento tra i due valori costituzionali viene assicurato dal meccanismo della rivalsa, che permette di traslare l'onere impositivo trasferendo il peso inizialmente sostenuto dal soggetto che non manifesta la capacità contributiva al titolare del suddetto presupposto, ossia il cd. contribuente di diritto.

La libertà del legislatore di valutare il collegamento tra soggetti e fattispecie impositiva viene affermata dalla Corte costituzionale, la quale stabilisce che *“il necessario collegamento con la capacità contributiva non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico solidalmente, oltreché del debitore principale, anche di altri soggetti non direttamente partecipi del fatto assunto come capacità contributiva”* (Corte Cost. 120/1972).

L'esistenza delle figure del sostituto e del responsabile d'imposta viene giustificata sul piano costituzionale dall'interesse erariale della pronta realizzazione del credito d'imposta. A titolo esemplificativo, si noti che la sopracitata sentenza si spinge sino all'*“estensione dell'obbligazione solidale per le tasse giudiziali a carico dei procuratori che si siano costituiti in giudizio in rappresentanza dei propri clienti”*. Secondo la Corte Costituzionale, dunque, i procuratori devono rispondere dell'adempimento di un'obbligazione tributaria il cui presupposto è da riferire unicamente ai loro clienti. Essi vengono considerati soggetti passivi e responsabili dell'imposta - pur essendo estranei al presupposto - per ragioni garantistiche di tutela del credito erariale.



Nel caso in oggetto, non c'è un collegamento diretto tra l'obbligazione dei procuratori e il presupposto del tributo, che resta in capo ai clienti: l'estensione della responsabilità viene giustificata con la necessità di garantire l'interesse fiscale. La decisione del giudice fornisce prova ulteriore che la discrezionalità del legislatore prevale sul limite delineato dalla capacità contributiva.

La semplificazione del meccanismo di acquisizione delle entrate tributarie (attraverso la sostituzione d'imposta) e l'aumento delle garanzie del contribuente concorrono a rendere il sistema tributario più efficiente e adeguato a rispondere alle esigenze della collettività.

### **1.3. Lo Stato e la garanzia sul bene-azienda**

Tanto premesso, una riflessione in tema di responsabilità fiscale deve essere condotta con riguardo alla fattispecie della cessione di azienda. Invero, anche in questo caso, la responsabilità passiva per i tributi e le sanzioni si estende dal cedente al cessionario, in modo da mantenere sempre al centro dell'attenzione l'azienda, intesa come il complesso dei beni impiegati nel processo produttivo aziendale da parte dell'imprenditore ai sensi dell'art. 2555 c.c.

L'azienda è l'elemento più consistente del patrimonio dell'imprenditore debitore; pertanto, il Fisco ha il massimo interesse a non perdere la garanzia che detiene su di essa.

La cessione dell'azienda potrebbe creare un'occasione per i piccoli imprenditori di porre in essere delle fattispecie evasive, al fine di cancellare i loro debiti tributari per poi sparire, sottraendo alla tassazione la plusvalenza in questo modo realizzata. L'amministrazione finanziaria non avrebbe alcuna speranza di riscuotere i tributi dovuti e, men che meno, le relative sanzioni.

Alla luce di quanto sopra, attraverso l'estensione della responsabilità per tributi e sanzioni al cessionario, nelle ipotesi di cessione di azienda, il Fisco tutela le proprie pretese creditorie, potendo pretendere da quest'ultimo il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria.

### **1.4. Interesse fiscale e coobbligazione**

Dall'esigenza di rafforzamento della garanzia patrimoniale del Fisco nasce il regime di solidarietà tributaria, il quale prevede che più soggetti passivi vengano coinvolti nel pagamento del tributo, come stabilisce il codice civile all'articolo 1292, secondo cui *“l'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri”*.

Appare chiara la funzione di garanzia generale affidata a questa norma, la quale permette al Fisco di ottenere il soddisfacimento dell'obbligazione in modo più agevole e controllabile, semplicemente estendendo la platea di soggetti passivi.

Il vincolo di solidarietà consente all'ente impositore di richiedere l'integrale adempimento a ciascun condebitore. Nel caso in cui uno dei soggetti adempia integralmente all'obbligazione, i condebitori risulteranno liberati nei confronti dell'Amministrazione, nondimeno colui che ha pagato potrà avvalersi del diritto di rivalsa verso questi ultimi, pretendendo la restituzione della quota da lui non dovuta (Boria 2016).

Rispetto al diritto civile, nel quale la solidarietà è uno strumento per rafforzare la garanzia dei creditori, nel diritto tributario essa è utile a far concorrere tutti i soggetti passivi alle spese pubbliche, in base alla loro capacità contributiva.

### **1.5. I coobbligati paritari e limitati**

Sulla base del criterio scelto per riferire il presupposto del tributo a più soggetti si distinguono due tipi di solidarietà.

La solidarietà tributaria può essere paritaria o dipendente. Essa è paritaria quando una pluralità di soggetti è tenuta a un'identica prestazione nei confronti del Fisco poiché ha realizzato unitariamente il presupposto del tributo, mentre è dipendente quando è coinvolto nel pagamento un soggetto che non abbia realizzato il presupposto d'imposta, ma che si trovi in rapporto di vicinanza rispetto al fatto economico in questione.

La solidarietà paritetica viene utilizzata di frequente nel caso delle imposte indirette. Ad esempio, nel caso dell'imposta di registro, che prevede la tassazione di atti dal contenuto patrimoniale. In questo caso, il presupposto del tributo è l'atto in sé ed essendo riferito a due o più soggetti, esso appare inscindibile, cioè non riferibile ad un particolare soggetto, dato che tutti i soggetti lo hanno realizzato unitariamente (sul punto si veda Beghin, 2018).

Anche nel caso delle imposte ipotecarie si applica questa disciplina, poiché sono obbligati in solido sia coloro che hanno richiesto la trascrizione, sia i debitori contro cui è iscritta l'ipoteca. Per quanto riguarda le imposte sul reddito, il regime di solidarietà paritaria assume carattere di eccezionalità, dal momento che generalmente il reddito è imputabile solo a un soggetto quale titolare della fonte produttiva del reddito stesso. A titolo di esempio, si ricordi il caso degli eredi del contribuente, i quali sono tenuti, come stabilisce il D.p.r. 600/73, a rispondere in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del dante causa, in deroga all'art. 752 c.c. che esclude la solidarietà degli eredi per i debiti della successione (Tesauro, 2011). Occorre precisare che le sanzioni non sono, invece, trasmissibili

agli eredi, in forza dei principi fondanti il sistema sanzionatorio tributario (art. 6 D.lgs. 472/1997).

## **1.6. Focus: la scissione societaria**

Si prenda, ad esempio, il caso particolare della scissione societaria. Per quanto concerne i debiti tributari si fa riferimento all'articolo 15, comma 2, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale stabilisce come *“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 effetto.”* Si consideri, inoltre, quanto previsto dall'articolo 173, comma 13, D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale prevede, nel caso di scissione di società, che *“le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito”*.

Si configura, in tal modo, una solidarietà illimitata e priva di *beneficium excussionis*. Si può agevolmente notare che una disposizione di questo genere configura un regime particolarmente favorevole per il Fisco.

Nello stesso senso si è recentemente espressa la Corte Costituzionale (Corte Cost. 90/2018). In tale occasione, era stata sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Pisa una questione di legittimità costituzionale degli articoli 13 e 15 sopracitati, poiché ritenuti in contrasto con i principi di uguaglianza e ragionevolezza garantiti dall'art. 3 della Costituzione. Nello specifico, la Commissione poneva l'accento sul fatto che i debiti tributari venissero disciplinati in maniera difforme rispetto ai debiti civilistici, per i quali, nel caso di scissione di società, è prevista una responsabilità limitata alla quota di patrimonio netto attribuita alla società beneficiaria (si vedano gli articoli 2506-bis, terzo comma, e 2506-quater, terzo comma, codice civile). La Commissione riteneva inoltre che i due articoli in questione violassero l'articolo 53 della Costituzione, poiché la solidarietà tributaria prescindeva da valutazioni di effettiva capacità contributiva.

Le questioni sopra esposte sono state considerate dalla Corte infondate. La Corte Costituzionale ha chiarito che *“I crediti tributari (...) hanno una marcata connotazione di specialità in ragione dello stretto rapporto di derivazione dal precetto dell'art. 53, primo comma, Cost., secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in proporzione alla loro capacità contributiva. Tali crediti vanno ad alimentare la finanza pubblica perché sia assicurato il prescritto equilibrio di bilancio tra entrate e spese, elevato a vincolo costituzionale dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1.”*

La sentenza appena richiamata prova che l'acquisizione dei tributi si configura come esigenza superiore e non si può prescindere dagli adempimenti tributari per garantire il funzionamento della macchina statale e per conseguire l'equilibrio di bilancio. Per questo motivo, la riscossione coattiva dei tributi soggiace a una disciplina speciale, che tutela l'esigenza di realizzazione delle entrate tributarie.

### **1.7. Il responsabile d'imposta**

Per meglio comprendere il caso della coobbligazione dipendente, si consideri che alla base delle disposizioni in tema di solidarietà si pone sempre l'interesse del Fisco alla riscossione dei tributi, che giustifica la scelta del legislatore di estendere gli effetti di una determinata fattispecie anche a soggetti ad essa estranei. Come si evince in Coppa (1990), l'obbligo che nasce in capo al soggetto terzo ha fondamento nel nesso di pregiudizialità-dipendenza che intercorre tra la fattispecie principale (fatto economico che sta a presupposto del tributo) e la fattispecie secondaria che viene riferita al soggetto terzo. Il fatto che ci sia questo nesso di dipendenza tra le due fattispecie implica che qualora la fattispecie principale non si verifichi, non si realizzerà nemmeno la secondaria.

La figura del responsabile d'imposta è tipica della coobbligazione dipendente limitata. È definito responsabile d'imposta colui il quale *"in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi"* (art. 64, comma 3, D.P.R. n. 600/1973).

La fattispecie della solidarietà dipendente non opera *ex se*, bensì *ex lege*, cioè in base a una specifica disposizione del legislatore, il quale deve prendere in considerazione sia il principio di capacità contributiva sia la necessità del Fisco di salvaguardare il proprio interesse (Fantozzi, 1998).

L'identificazione delle figure dei responsabili d'imposta dev'essere compiuta dal legislatore sulla base di concreti punti di contatto tra il presupposto del tributo e il coobbligato dipendente (si veda sul punto Beghin, 2018).

Il responsabile d'imposta è titolare del diritto di rivalsa nei confronti dell'obbligato principale, dal momento che, non essendo egli stesso il soggetto che manifesta la capacità contributiva, non deve rimanere in alcun modo inciso dal pagamento del tributo.

L'obbligazione del responsabile d'imposta è condizionata e dipendente rispetto alla posizione dell'obbligato principale, per tale ragione bisognerà fare riferimento all'obbligazione principale per stabilire il sorgere e il contenuto dell'obbligazione secondaria in questione.

Si specifica che, dal punto di vista del Fisco, non ci sono differenze tra la solidarietà paritaria e quella dipendente, in quanto il responsabile d'imposta è coobbligato in solido proprio come nel caso della solidarietà paritaria. Questo accade perché, come è stato prima rilevato, l'interesse del Fisco sta nell'agevole acquisizione del credito tributario, indipendentemente da come tale acquisizione sia ottenuta.

La differenza tra le due fattispecie si riscontra sul piano dei rapporti interni. Il responsabile d'imposta ha diritto di regresso nei confronti dell'obbligato principale per l'intero importo da lui corrisposto al Fisco, mentre nella solidarietà paritaria la rivalsa è esercitata *pro quota*, (Tesauro, 2011).

Un'altra peculiarità della figura del responsabile d'imposta consiste nel fatto che egli è soggetto a una responsabilità non sussidiaria. Il Fisco potrà decidere a propria discrezione se agire nei confronti del responsabile d'imposta o dell'obbligato principale, non essendo previsto in questo caso il beneficio di preventiva escussione del debitore principale.

Un tipico esempio di responsabile d'imposta è il pubblico ufficiale che si trovi a redigere un atto relativo all'imposta di registro, il cui pagamento è dovuto in solido dalle parti contraenti (si veda Falsitta, 2010).

In questo elaborato si approfondirà la figura del cessionario d'azienda, il quale risponde dei tributi e delle sanzioni in capo al cedente, nei limiti del valore dell'azienda acquisita.

## 2. RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO D'AZIENDA

### 2.1. La cessione d'azienda

Oggetto principale di questo scritto è la responsabilità per tributi e sanzioni che sorge in capo al cessionario nell'ambito delle operazioni di cessione d'azienda (o di ramo d'azienda).

Si procede ad esplicitare, in primo luogo, il concetto di cessione di azienda alla luce del diritto vivente, al fine di meglio contestualizzare le fattispecie in cui operano le disposizioni sulla responsabilità tributaria, *infra* analizzate.

La giurisprudenza ritiene che un'operazione si qualifichi come cessione d'azienda quando “*le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa*” (Cass., sentenza 6 dicembre 2016, n. 24923).

L'azienda è, dunque, da intendersi quale *universitas rerum*, ossia un insieme organico di beni strumentali che, una volta ceduti, possono essere utilizzati dall'acquirente per svolgere un'attività di impresa. Essa appare come un bene distinto dalla somma dei singoli componenti, per la sua attitudine a consentire l'inizio o la continuazione di un'attività imprenditoriale. Dalla sentenza sopra citata si può intendere che un insieme disorganizzato di beni non basti a qualificare un'azienda, che è una vera e propria “unità funzionale” formata dai beni necessari all'attività di impresa e all'uopo organizzati.

Nello stesso senso si è espressa la recente giurisprudenza di legittimità, configurando l'organizzazione dei beni ad opera dell'imprenditore quale elemento essenziale e funzionale all'attività di impresa (Cass., sentenza 5 marzo 2014, n. 5087).

Nel caso in cui non venga ceduta l'intera azienda ma un suo ramo, esso dovrà essere funzionalmente autonomo, ovvero capace di realizzare, in autonomia, lo scopo produttivo per il quale è stato acquistato (Cass., sentenza 24 gennaio 2018, n. 1764). Per un approfondimento sul tema, si veda nello specifico Zanetti (2001) e Agenzia delle Entrate, Risposta n. 81/E del 2019.

L'operazione di cessione di azienda rientra nel novero delle operazioni straordinarie, le quali sono assoggettate alla medesima disciplina in tema di responsabilità fiscale. Le operazioni straordinarie si possono distinguere a seconda che abbiano ad oggetto i beni o i soggetti. I beni in questione possono essere l'azienda e/o le partecipazioni. In questa prima categoria di operazioni straordinarie rientrano la cessione, l'affitto, l'usufrutto e il conferimento d'azienda.

Le operazioni che hanno come fulcro i soggetti possono essere la trasformazione, la fusione, la scissione di società o enti.

Il contratto di cessione viene disciplinato dall'articolo 2556 del Codice civile il quale dispone che *“Per le imprese soggette a registrazione i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto.”*

Non viene imposta dal legislatore una forma particolare per il perfezionamento del contratto di cessione d'azienda. Infatti, l'articolo sopracitato specifica che la forma scritta del contratto è richiesta *ad probationem* e non *ad substantiam* (cioè a pena di nullità), pertanto qualora mancasse tale requisito, non vi sarebbero ripercussioni sulla validità del trasferimento, che non smetterebbe di avere effetto tra le parti.

Si ricordi, per ragioni di completezza, che la forma scritta è richiesta, pena invalidità del contratto stesso, per i beni immobili e per i beni mobili registrati che compongono l'azienda e vengono trasferiti insieme ad essa (tali beni sono soggetti a specifiche forme di circolazione). Inoltre, la forma scritta può rendersi necessaria qualora il contratto di trasferimento la richieda. Per chiarire, nel caso in cui si ceda l'azienda con un atto di donazione, bisognerà fare riferimento alle normative specifiche di questa fattispecie, adottando la forma di atto pubblico, pena nullità del trasferimento (si veda sul punto Guidi, 2006).

Il riferimento dell'art. 2560 c.c. alle *“forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda”* è da intendersi nel senso che ogni categoria di beni aziendali debba rispettare la propria forma contrattuale peculiare.

## **2.2. Premessa e rapporto con l'articolo 2560 del Codice civile**

La solidarietà passiva del cessionario d'azienda è disciplinata *in primis* dall'articolo 2560 del codice civile, con riferimento agli effetti della cessione di azienda sui debiti, dal punto di vista civilistico.

Il comma 1 di detto articolo prevede che *“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”*. Il successivo comma 2, poi, prevede che *“Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.”*

Appare doveroso procedere con alcune osservazioni al riguardo.

In primo luogo, si può notare che esso preveda la responsabilità solidale del cessionario d'azienda, subordinata ad un presupposto stringente, ossia l'iscrizione dei debiti nei libri contabili obbligatori e circoscritta all'ambito di applicazione delle aziende commerciali.

Il cessionario rimane estraneo ai debiti che, pur trovando causa nella gestione aziendale, non risultino dalla contabilità. La *ratio* di tale norma è costituita dalla volontà di tutelare i terzi creditori con il patrimonio aziendale e di fare in modo che il cessionario, quando acquista l'azienda, sia in grado di rendersi conto della reale entità dei debiti di cui si sta, in qualche modo, facendo carico (Cass. civ., sentenza 21 dicembre 2012, n. 23828).

Per questa ragione, l'iscrizione nei libri contabili è da considerarsi un elemento costitutivo della responsabilità del cessionario. In mancanza di tale elemento essenziale, il cessionario non risponderà dei debiti nemmeno qualora essi risultino dal contratto di cessione. Sul punto si è espressa la Suprema Corte, stabilendo che l'iscrizione delle passività nei libri contabili obbligatori *"non può essere surrogata dalla prova che l'esistenza dei debiti fosse comunque conosciuta da parte dell'acquirente"* (Cass. civ., sentenza 10 novembre 2010, n. 22831).

Si procede ora ad argomentare come la disposizione contenuta nell'articolo 2560 c.c. non sia sufficiente a tutelare la sicurezza dell'acquisizione dei tributi da parte del Fisco e di riflesso l'interesse fiscale.

Qualificare l'iscrizione nei libri contabili obbligatori come presupposto della responsabilità del cessionario è, a tutti gli effetti, una limitazione delle prerogative del Fisco.

Si può avvalorare questa affermazione con una lettura combinata con l'articolo 2214 c.c., il quale disciplina l'obbligo di redazione dei libri contabili. Tale dovere viene posto in capo agli imprenditori che svolgono attività commerciali, ad esclusione dei piccoli imprenditori, che non devono predisporre la contabilità ordinaria.

I piccoli imprenditori sono assoggettati al regime di contabilità semplificata e non sono tenuti – pur esercitando un'attività commerciale – alla redazione dei libri contabili obbligatori di cui all'articolo 2560 c.c., pertanto qualora l'acquirente d'azienda appartenga a questa categoria di soggetti non dovrà rispondere dei debiti tributari del cedente.

Non solo. Cosa succederebbe se i libri contabili obbligatori venissero smarriti? Mancherebbe l'elemento costitutivo della responsabilità del cessionario ed essa non si configurerebbe. Ad avviso di chi scrive, pertanto, la disposizione codicistica sopra analizzata non pare, da sola, sufficiente a tutelare le ragioni del terzo creditore e del credito erariale: la distruzione dei documenti contabili permetterebbe di non rispondere solidalmente dei debiti tributari del cedente. È pur vero che chi occulta o distrugge documenti contabili commette un reato tributario, essendo detta fattispecie penalmente rilevante ai sensi dell'art. 10 D.lgs. 74/2010.



Dopo aver argomentato la reale portata dell'articolo 2560 c.c., si propongono alcune considerazioni.

Nel capitolo precedente si è chiarita la finalità che il legislatore intendeva perseguire estendendo la responsabilità dal cedente al cessionario. L'esigenza di proteggere l'interesse fiscale non risulta soddisfatta appieno dalla normativa civilistica a causa dei limiti troppo stringenti che essa prevede. Infatti, il presupposto di iscrizione dei debiti nei libri contabili obbligatori circoscrive di molto le fattispecie a cui può essere applicata la responsabilità solidale, non solo a causa dei limiti stabiliti dall'articolo stesso nel definire l'obbligatorietà delle scritture, ma anche per una ragione molto più semplice e collegata alle attività aziendali. Potrebbe, infatti, accadere che i debiti tributari non emergano dalla contabilità perché relativi ad operazioni che l'imprenditore ha realizzato in frode al Fisco.

Per garantire la riscossione di imposte e sanzioni, il legislatore ha predisposto una norma *ad hoc*. Si tratta dell'art. 14 D. Lgs. 472/1997.

Il citato articolo si pone su di un piano diverso rispetto all'art. 2560 c.c., poiché quest'ultimo opera nell'ambito della tutela della responsabilità solidale per i debiti conseguenti alla normale attività dichiarativa delle parti private (Cass. civ., sentenza. 13 luglio 2017, n. 17264).

In particolare, *“la disciplina fiscale e quella civilistica operano in modo concorrente e la prima non inibisce, in linea teorica, l'operatività della seconda anche per i debiti di natura tributaria”* (Baggio, 1999).

Ciò significa che l'amministrazione finanziaria potrà richiedere l'adempimento dell'obbligazione tributaria sulla base della normativa civilistica qualora ne siano presenti i presupposti. Ad esempio, se i debiti tributari in capo al cedente risultano dai libri contabili obbligatori si potrà applicare l'articolo 2560 c.c. Al contrario, se le violazioni tributarie rendono necessaria un'attività accertativa e non emergono – come si può facilmente intuire – dalla contabilità, sarà necessario applicare l'articolo 14 D. Lgs. 472/1997 (in senso conforme, si veda Contarini, 2015).

### **2.3. La cessione di azienda ai fini tributari: l'art. 14 D.Lgs. 472/1997**

La responsabilità solidale del cessionario d'azienda è disciplinata nella sua interezza dall'articolo 14 D.lgs. 472/1997, sulla cui analisi puntuale è opportuno soffermarsi, anticipando che esso è il riferimento fondamentale di tutta la trattazione.

Il Decreto legislativo n. 472 del 1997, all'art. 14, stabilisce:

*“(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.*

*Ratio* di tale disposizione è tutelare le pretese creditizie dell'Erario, evitando che gli imprenditori riescano a sottrarsi alle proprie responsabilità fiscali avvalendosi di riorganizzazioni societarie.

I primi tre commi dell'art. 14 sono da considerare speciali rispetto alla disciplina civilistica, perché definiscono il perimetro di una responsabilità di natura molto più ampia rispetto a quella delineata nell'art. 2560 c.c.

Il D.Lgs. 158/2015 ha modificato parzialmente la disciplina di cui all'articolo 14, aggiungendo due ulteriori commi, il 5-*bis* ed il 5-*ter*. L'intervento normativo è stato volto a chiarire alcune perplessità riguardo al concetto di trasferimento d'azienda e a limitare ulteriormente la responsabilità del cessionario, che viene esclusa qualora la cessione avvenga nell'ambito di procedure concorsuali. La modifica normativa amplia l'applicabilità dell'art. 14 a “*tutte le ipotesi di trasferimento di azienda*”: vendita, permuta, conferimento, *datio in solutum*, acquisto della nuda proprietà, donazione, usufrutto e affitto (cfr. Capra, 2017).

## **2.4. Ambito di applicazione**

L'articolo 14 D.lgs. 472/1997 disciplina la cessione d'azienda, che sia essa a titolo oneroso (come nella maggior parte dei casi) o a titolo gratuito.

Le fattispecie idonee a dar luogo alla responsabilità di cui all'articolo 14 sono molteplici. Nella norma si parla di cessione d'azienda e non di vendita, lasciando intendere che la norma stessa possa essere applicata in generale a tutti i casi di trasferimento. Sul punto il legislatore ha inteso fare chiarezza con l'art. 16 D.lgs. 158/2015, che modifica parzialmente l'art. 14 del D.lgs. 472/1997. Al comma 5-*ter* si specifica che “*Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento*”.

Pertanto, ai sensi del comma 5-*ter*, saranno applicate le disposizioni dell'art. 14 a tutte le ipotesi di trasferimento d'azienda, ossia a tutte le operazioni che comportano un mutamento nella titolarità dell'impresa. Il trasferimento d'azienda può verificarsi attraverso un atto *inter vivos* (ad esempio vendita, permuta, donazione e conferimento) o tramite un atto *mortis causa*, come nel caso di successione.

Per quanto riguarda il requisito della forma, si riprende il filo della trattazione intrapresa nella parte di carattere generale. Come si è visto, il legislatore non richiede una forma specifica per la validità del contratto di cessione – art. 2556 c.c. – in quanto la forma scritta è richiesta esclusivamente *ad probationem*, “*salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto*” (art. 2556 c.c.).

L'Amministrazione finanziaria si è espressa per chiarire quando nasce la responsabilità del cessionario. Infatti, la circolare 180/E del 1998 (cfr. p. 34) chiarisce come “*non sia indispensabile che il trasferimento dell'azienda risulti da apposito atto materiale, essendo invece sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione*”.

Al fine di evitare che i soggetti contraenti eludano il Fisco simulando il trasferimento d'azienda tramite diversi atti di cessione che, seppur realizzati in periodi diversi, avvengono tutti nei confronti di un'unica controparte, l'amministrazione finanziaria ha previsto – all'art. 15, comma 1, lett. d), del D.P.R. 131/86 – una presunzione di cessione (si veda Cerato, 2003).

La cessione si presume “*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.*” (art. 15, comma 1, lett. d) del D.P.R. 131/86).

Anche i contratti verbali di trasferimento d'azienda, in deroga alla disciplina civilistica, sono registrati d'ufficio (e fanno nascere la responsabilità del cessionario), qualora sussista la presunzione di cui sopra.

Per quanto riguarda l'applicabilità della responsabilità solidale *ex* articolo 14 D.Lgs. n. 472/1997 alle cessioni di aziende che avvengono nell'ambito delle procedure concorsuali, la Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 112 (1999) stabilisce che la responsabilità solidale del cessionario non si applica nel caso di procedure fallimentari. Il motivo per cui le cessioni che avvengono in tale contesto non sono assoggettabili alla disciplina dell'articolo 14 si riscontra in due ordini di fattori.

In primo luogo, analizzando la *ratio* dell'articolo sopracitato si nota che esso intende regolare le cessioni che avvengono su base volontaria o negoziale e non quelle con profili pubblicistici, come avviene nell'ambito delle procedure concorsuali. In più, bisogna considerare che la responsabilità solidale disposta dall'articolo 14 è caratterizzata dal beneficio di preventiva escussione, che verrà analizzato nel prossimo paragrafo, il quale impone di escutere *in primis* i beni del cedente. Tale aspetto è incompatibile con quanto dichiarato dall'articolo 51 della legge fallimentare che esprime il divieto di compiere azioni individuali, esecutive o cautelari, sui beni compresi nel fallimento. Per le ragioni appena esposte si ritiene che l'articolo 14 del D.lgs. n. 472/1997 non possa essere applicato nel caso di vendite fallimentari.

## **2.5. Natura giuridica della responsabilità del cessionario**

Il cessionario d'azienda è solidalmente responsabile con il cedente per le imposte e le sanzioni che si riferiscono alle violazioni commesse nell'anno in cui si è perfezionata 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.

Si riprendono ora le fila del discorso partendo dalla responsabilità dipendente limitata del responsabile di imposta che è stata delineata nel capitolo precedente, perché all'interno di questa macro categoria si trova il caso specifico del cessionario.

La responsabilità del cessionario d'azienda si qualifica come solidale, sussidiaria e limitata. Essa viene definita solidale perché il cessionario è chiamato a rispondere insieme al cedente pur non avendo egli stesso realizzato il fatto che indica la capacità contributiva.

La responsabilità dell'acquirente dell'azienda è considerata sussidiaria perché opera su un piano subordinato rispetto alla responsabilità del cedente, il quale ha manifestato il fatto indice di capacità contributiva. A tal proposito bisogna tenere presente che la principale garanzia del credito erariale è rappresentata dal patrimonio del cedente, che sarà utilizzato per soddisfare le pretese del Fisco.

La sussidiarietà della responsabilità è garantita dal *beneficium excussionis*, il quale prevede che l'Amministrazione finanziaria debba richiedere, in via preventiva, il pagamento dell'imposta al debitore principale. Solo qualora il tentativo di escutere il cedente si riveli infruttuoso si concretizzerà la responsabilità del cessionario e l'Amministrazione potrà richiedere a quest'ultimo di adempiere all'obbligazione. Pertanto, la preventiva escussione del cedente risulta il presupposto giuridico in presenza del quale nasce la responsabilità del cessionario (sul punto si veda Gatto e Rossetti, 2019).

Stabilire quando considerare il tentativo di escutere il cedente infruttuoso può creare dei dubbi, per questo si fa riferimento a quanto chiarito dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 4606 (1983) che lo identifica con la *“dimostrazione dell'insufficienza del patrimonio del debitore principale a soddisfare il creditore o la verosimile inutilità dell'esperimento dell'azione esecutiva.”*

Dopo aver realizzato infruttuosamente l'escussione del cedente, l'Amministrazione procederà a notificare la cartella al cessionario, motivando debitamente l'atto di riscossione.

Per quanto riguarda il termine per la notifica della cartella di pagamento al cessionario si ritiene di non dover fare riferimento a quello stabilito dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/1973 a causa delle lungaggini fisiologiche all'azione esecutiva che deve avvenire preventivamente in capo al cedente.

La giurisprudenza ha stabilito che l'amministrazione deve provvedere entro il termine stabilito dall'art. 25 a notificare la cartella al solo cedente, in quanto obbligato principale. Non appare chiaro il termine entro il quale la cartella deve essere notificata al cessionario.

La dottrina assimila la posizione del coobbligato dipendente a quella che si configura in capo al ricorrente nel momento in cui l'accertamento diviene definitivo. Pertanto, si ritiene che la

cartella debba essere notificata al cessionario entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (come stabilito dall'art. 25, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 602/1973) (si veda Gatto e Rossetti, 2019).

Infine, la responsabilità del cessionario è limitata in quanto soggetta a specifici vincoli di natura quantitativa, come il valore d'azienda, che saranno analizzati nello specifico nel prossimo paragrafo.

## **2.6. Limiti alla responsabilità del cessionario**

Il primo comma dell'articolo 14 del D.lgs. 472/1997 prevede delle limitazioni alla responsabilità del cessionario. Esse sono:

- Di natura soggettiva – *Beneficium excussionis*: la responsabilità del cessionario nasce solo nel caso in cui l'escussione del cedente si riveli infruttuosa. Nell'eventualità in cui il patrimonio del cedente non sia sufficiente a soddisfare il Fisco, il cessionario risponderà del debito residuo.
- Di natura oggettiva:
  - a) Profilo temporale: il cessionario è responsabile per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, ancorché non irrogate e/o contestate e alle violazioni già irrogate e/o contestate nel medesimo periodo, anche se commesse in epoca anteriore.
  - b) *Quantum debeatur*: Limitazione della responsabilità al valore d'azienda o del ramo d'azienda acquistato.

Volendo spendere qualche parola a proposito della limitazione di natura quantitativa si ritiene utile fare un confronto con la disciplina civilistica. Come si è visto in precedenza, l'art. 2560 c.c. limita la responsabilità del cessionario ai debiti che sono iscritti nei libri contabili. La disciplina tributaria, non facendo alcun riferimento a tali scritture obbligatorie, al fine di non risultare eccessivamente afflittiva, perimetra la responsabilità solidale del cessionario al valore dell'azienda (o del ramo d'azienda). Il valore dell'azienda da prendere come riferimento è il dato accertato dall'Agenzia delle Entrate ai fini del pagamento dell'imposta di registro (si veda Belli - Contarini, 2015).

Queste considerazioni sono da escludere nel caso in cui il cessionario sia in possesso del certificato dei carichi pendenti, il quale attesta il valore dei debiti tributari in maniera inequivocabile.

Il secondo comma dell'articolo 14 prevede che la responsabilità del cessionario sia 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. Il riferimento agli "atti degli uffici" ha la stessa *ratio* delle scritture contabili obbligatorie nella disciplina civilista, ossia assicurare la certezza e la conoscibilità della pretesa tributaria.

Si considerano idonee a far nascere la responsabilità solidale del cessionario non solo le violazioni che sono già state contestate e per le quali l'Agenzia ha già irrogato imposte e sanzioni, ma anche le violazioni in corso di accertamento nell'arco temporale stabilito dal primo comma dell'art. 14, che risultano dagli atti dell'Amministrazione finanziaria (Cass. 13 luglio 2017, sentenza n. 17264).

In ultimo, si esclude che la responsabilità del cessionario sia da estendere al debito d'imposta che il cedente deve sulla plusvalenza che realizza grazie al trasferimento d'azienda. Il debito d'imposta resta in capo unicamente al cedente, poiché quest'ultimo dovrà dichiarare l'eventuale plusvalenza nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo all'anno in cui è stata ceduta l'azienda. Per questo motivo, la violazione non rientra nel lasso temporale all'interno del quale può nascere la responsabilità solidale del cessionario (si veda Meoli, 2004). La data del trasferimento a partire dalla quale decorrono i termini indicati nel primo comma dell'art. 14 coincide con il giorno in cui è stato prodotto l'effetto traslativo e non con la data in cui è stato stipulato l'atto (cfr. Del Federico, 2000).

## **2.7. Effetto liberatorio del certificato**

Al fine di rendere il cessionario maggiormente consapevole rispetto all'effettiva entità dei debiti tributari dei quali si rende responsabile solidalmente e di garantirne la buona fede, il legislatore ha previsto nel terzo comma dell'articolo 14 l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato. Tale certificato è l'atto di cui si è parlato poco sopra, idoneo a limitare la responsabilità dell'acquirente al debito fiscale che risulta al momento del trasferimento.

Il certificato attesta le eventuali contestazioni in essere e le constatazioni (già appurate) per le quali il soggetto di imposta non ha ancora provveduto al pagamento.

Il Ministero ha stabilito linee guida riguardo al certificato dei carichi pendenti nella Circolare n. 180/E del 1998. Per le indicazioni specifiche riguardo al modello da utilizzare per la certificazione di contestazioni in caso di cessione di azienda si faccia riferimento al provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate del 25 giugno 2001 (Finanza & Fisco 27/2001).

Il certificato ha effetto liberatorio per il cessionario nel caso in cui risulti negativo o nel caso in cui non sia rilasciato dagli uffici deputati entro quaranta giorni. I quaranta giorni decorrono dal

giorno in cui viene effettuata la richiesta e terminano il giorno del ritiro del certificato presso gli uffici o il giorno in cui esso viene spedito tramite lettera raccomandata (cft. Del Federico, 2000).

Il certificato può essere richiesto, senza limiti di tempo, sia prima che dopo la cessione. Appare chiaro che richiedere il certificato dopo il trasferimento dell'azienda può essere meno utile, perché in quel momento il cessionario è già diventato responsabile, in solido al cedente, dei debiti tributari.

Il certificato limita la responsabilità del cessionario alle contestazioni rilevate alla data in cui viene emesso. Il cessionario sarà dunque considerato responsabile per le eventuali nuove contestazioni che emergono nel periodo di tempo intercorrente tra la data di rilascio del certificato e la data dell'effettiva cessione.

Il certificato attestante i carichi pendenti in capo al cedente viene rilasciato dall'Agenzia delle Entrate. La richiesta deve essere presentata provvista di bollo all'ufficio competente in base al domicilio fiscale del soggetto di imposta.

Diversi soggetti possono essere interessati a richiedere il certificato dei carichi pendenti. Il proprietario dell'azienda che è intenzionato a venderla e il potenziale acquirente. Il legislatore ha stabilito che il potenziale cessionario debba farsi carico dell'onere di informarsi sulle posizioni debitorie, pendenti o definite, del cedente.

Si noti che il cessionario *in fieri* è particolarmente interessato a richiedere all'Agenzia il certificato perché grazie a questo atto può valutare l'acquisto dell'azienda nella consapevolezza dei debiti tributari di cui dovrà – eventualmente – rispondere in solido al cedente (cfr. Comm. Trib.. Regionale di Terni, sentenza 7 dicembre 2015, n. 424).

Parte della dottrina ritiene che il cessionario *in fieri* debba, per ottenere l'atto di cui sopra, non solo poter giustificare il suo interesse, ma anche poter dar prova che il cedente abbia manifestato esplicitamente il suo consenso al ricevimento del certificato. Questo per tutelare l'interesse del cedente a che non vengano diffuse informazioni confidenziali riguardanti la sua posizione debitoria nei confronti del Fisco a soggetti estranei al rapporto.

Per dimostrare l'effettivo interesse del cessionario ad acquistare l'azienda egli deve essere in possesso di un documento giustificativo, che può essere, ad esempio, il contratto preliminare o una procura del cedente (si veda sul punto Donatelli, 2003).

Occorre, infine, prestare attenzione al caso in cui l'effettivo cessionario dell'azienda sia un soggetto diverso rispetto a colui che ha richiesto e ottenuto il certificato. *“Nulla si oppone alla circostanza che l'effettivo cessionario di avvalga, ai fini della limitazione della responsabilità, del certificato eventualmente ottenuto da un precedente candidato all'acquisto dell'azienda, tenuto conto che detto certificato non esplica efficacia unicamente nei confronti del soggetto*



*richiedente.*” (Baggio, 1999).

Resta inteso che, ai fini dell’efficacia del certificato, bisognerà fare riferimento alla data in cui il certificato è stato ritirato o spedito, come è stato specificato poc’anzi.

Qualora l’esito del certificato riveli delle segnalazioni a carico del soggetto di imposta l’Agenzia delle Entrate deve *in primis* notificare all’impresa il processo verbale di constatazione, per poi procedere a darne notizia nel certificato (sul punto si veda Sergiacomo, 2011).

## **2.8. Cessione effettuata in frode ai crediti tributari**

Nei precedenti paragrafi sono state analizzate le misure adottate dal legislatore per limitare la responsabilità solidale del cessionario. Tali interventi sono stati predisposti dall’Autorità per poter salvaguardare il cessionario, in modo che egli non venga gravato in maniera eccessiva dai debiti tributari dell’azienda acquisita.

Le limitazioni di cui sopra non hanno ragione d’essere in assenza del loro presupposto fondamentale, ossia la buona fede del cessionario.

Cerchiamo innanzitutto di comprendere cosa si intenda per sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Sul punto, l’art 11 del D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 stabilisce al comma 1: *“È punito con 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 altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in 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.”*

Si parla di cessione in frode al Fisco quando sono compiute attività fraudolente volte a compromettere le garanzie dell’Erario alla riscossione dei debiti tributari. Elemento fondamentale per la configurazione di tale reato è il dolo specifico del cedente, il quale deve agire con l’intenzione di danneggiare il Fisco. Pertanto, è necessario che il cedente sia a conoscenza di avere – alla data della cessione – un debito nei confronti dell’Erario superiore a cinquantamila euro.

Il cessionario non potrà giovare delle limitazioni della responsabilità stabilite nei primi tre commi dell’articolo 14 del D.lgs. 472/1997, sia nel caso in cui la frode sia stata concretamente provata dall’Amministrazione competente, sia nel caso in cui essa sia stata solamente presunta e non vinta da prova contraria.

Ai sensi del quinto comma dell'art. 14, la presunzione opera qualora la cessione avvenga entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante, che può cioè radicare un'azione corrispondente senza che vi siano cause atte ad impedirne l'esercizio, come ad esempio la prescrizione del reato.

Il venir meno delle limitazioni previste nei primi tre commi dell'articolo 14 comporta che:

- il certificato dei carichi pendenti non ha alcuna efficacia liberatoria per il cessionario;
- il cessionario risponde in solido al cedente, in maniera illimitata, per le violazioni realizzate dal cedente fino alla data della cessione, comprese quelle che in tale data non sono ancora state constatate dall'Agenzia delle Entrate;
- il cessionario risponde in solido al cedente senza beneficiare della preventiva escussione di quest'ultimo.

Per un ulteriore approfondimento si veda Zanetti (2004).

## Conclusioni

Attraverso il presente elaborato si è cercato di esaminare la responsabilità del cessionario di azienda in tutti i suoi aspetti, partendo dalla sua *ratio*, fino a giungere alla sua operatività.

Più volte nel corso della trattazione è emerso il particolarismo del diritto tributario, il quale giustifica una disciplina differenziata rispetto a quella civilistica, proprio per il rilievo fondamentale della riscossione dei tributi da parte dell'erario. Infatti, nell'interpretare congiuntamente l'art. 14 D.lgs. n. 472/97 e l'art. 2560 c.c. si è potuto notare come il legislatore abbia operato un bilanciamento tra gli interessi di garanzia del credito tributario spettante all'erario e la necessità di salvaguardare il cessionario in buona fede, al fine di non limitare la libera circolazione dei beni.

Pertanto, qualora si profilino questioni dubbie riguardo all'ampiezza della responsabilità tributaria del cessionario di azienda, si deve procedere considerando non solo le esigenze del Fisco, ma anche gli interessi del soggetto passivo, operando una sintesi equilibrata tra le due posizioni.

Il legislatore ha certamente predisposto un *favor* nei confronti dell'amministrazione finanziaria facendo nascere la responsabilità fiscale del cessionario da un presupposto che egli non realizza in prima persona e che è collegato alla manifestazione della forza economica del cedente. Nondimeno, egli ha tutelato la libera circolazione dei beni configurando la responsabilità del cessionario d'azienda come solidale, dipendente, sussidiaria e limitata. Nell'obbligare il cessionario a rispondere solidalmente per le imposte e le sanzioni in capo al cedente, il legislatore ha stabilito importanti limitazioni che mirano a salvaguardare il cessionario che si trovi in buona fede.

Dunque, a maggior ragione, l'amministrazione finanziaria dovrà rispettare i presupposti stabiliti dagli articoli sopracitati per attivare la solidarietà tributaria del cessionario.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Numero di parole: 8516

## Bibliografia

- ANTONINI, L., 1996. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè editore
- BAGGIO, R., 1999. *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*. *Rassegna tributaria*, 1 (3), p. 738-747
- BEGHIN, M., 2018. *Diritto tributario*. 4° ed. Padova: Cedam
- BELLI CONTARINI, E., 2015. *La responsabilità tributaria del cessionario di azienda tra gli artt. 14 D.Lgs. n. 472/1997 e 2560 c.c.* *Rivista di diritto tributario*, Giuffrè, 6, p. 529-542
- BORIA, P., 2002. *L'interesse fiscale*. Torino: Giappichelli editore
- BORIA, P., 2016. *Diritto tributario*. Torino: Giappichelli editore
- CAPRA, M., 2017. *La Cassazione n. 17264/2017, la responsabilità fiscale del cessionario d'azienda e la due diligence*. *La rivista delle operazioni straordinarie*, n. 7
- Cass. 17 Aprile 2013, n. 14169, in *Rassegna Tributaria*, 2013, 6, p. 14.
- CERATO, S., 2003. *L'imposta di registro nella cessione d'azienda*. *Finanza & Fisco*, 11, p. 1319-1325
- Circolare del Ministero delle Finanze 10 luglio 1998, n. 180/E, in *Finanza e Fisco*, 1998, p.4-54
- Comm. trib. Regionale di Terni, 7 dicembre 2015, n. 424, in *Il Fisco*, 2016, 6, p. 586
- COPPA, D., 1990. *Gli obblighi fiscali dei terzi*. Padova: Cedam
- Cass, Sez. V, sentenza 13 luglio 2017 n. 17264. *Cessione di azienda conforme a legge: definito il perimetro della responsabilità tributaria del cessionario*. *Finanza & Fisco*, 27, p. 2213-2217
- DEL FEDERICO, L., 2000. *Cessione di azienda*. In: F. MOSCHETTI, L. TOSI, a cura di, 2000. *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*. Padova: Cedam, p. 473-487
- DONATELLI, S., 2003. *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*. *Rassegna tributaria*, 1 (2), p. 486-502

FANTOZZI, A., 1998. *Diritto tributario*. 2° ed. Torino: UTET

GALLIO, F., 2019. *Cessione frazionata di beni in frode al Fisco: il cessionario risponde in solido dei debiti tributari del cedente*. Fisco, 17, p. 1689

GATTO, A., ROSSETTI, D., A., 2019. *Cessione d'azienda e preventiva escussione: spunti procedurali e processuali*. Corriere tributario, Ipsoa, 3, p. 300-306

GUIDI, F., DURANTI, P., VEROLI, E., 2006. *La cessione e il conferimento d'azienda*. Napoli: Esselibri

MEOLI, M., 2004. *Profili sanzionatori tributari della cessione d'azienda*. Pratica fiscale e professionale, 4 (42), p. 35-39

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, 25 giugno 2001, in Finanza & Fisco, 2001, n. 27, p. 3631-3633

Risoluzione del Ministero delle Finanze 12 luglio 1999, n. 112 E, in Finanza e Fisco, 1999, p. 3630

Risposta Agenzia delle Entrate, 21 Marzo 2019, disponibile su <[www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)>  
[Data di accesso: 21/06/19]

SERGIACOMO, A., 2011. *Cessione d'azienda: limiti alla responsabilità tributaria del cessionario e contestazioni più diffuse a seguito del trasferimento*. Finanza & Fisco, 2, p.98-102

TESAURO, F., 2011. *Istituzioni di diritto tributario*. 11° ed. Vol. 1. Milano: Wolters Kluwer

ZANETTI, E., 2004. *La responsabilità tributaria del cessionario di azienda nei casi di cessione effettuata dal cedente "in frode al Fisco"*. Finanza & Fisco, 22, p. 1765-1770