Giurisprudenza

Cessione d’azienda. Dove arriva la solidarietà dell’acquirente

11 Agosto 2017

La Corte suprema mette a confronto disciplina tributaria e civile evidenziando differenze, punti di contatto e possibili integrazioni, senza perdere di vista le esigenze del Fisco

Thumbnail
Image not found or type unknown

In tema di riscossione dei tributi, l’articolo 14, commi 1, 2 e 3, del Dlgs 472/1997 (che riguarda la cessione di azienda conforme a legge), è norma speciale, rispetto all’articolo 2560, comma 2, codice civile che, per evitare la dispersione della garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell’interesse pubblico, estende la responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario anche alle imposte e alle sanzioni riferibili alle violazioni commesse dal cedente nell’anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché alle imposte e alle sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore, sempre che risultino dagli atti dell’ufficio. La mancata richiesta del certificato in merito all’assenza di pendenze tributarie da parte del cessionario non comporta un’estensione della sua responsabilità rispetto a quella delineata dal combinato disposto dei commi 1 e 2, ma gli impedisce di avvalersi dell’eventuale effetto liberatorio anticipato.
Questo il principio di diritto enunciato dalla Cassazione nella sentenza n. 17264 del 13 luglio 2017.

Il quadro normativo
La Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi sulla solidarietà passiva del cessionario d’azienda per debiti inerenti l’esercizio dell’azienda stessa.
A tale riguardo, ha richiamato il quadro normativo di riferimento, costituito dall’articolo 2560 cc, che disciplina, in sede civile, gli effetti della cessione d’azienda sui debiti, e dall’articolo 14, Dlgs 472/1997, specifico per la materia tributaria.

In particolare, da una parte, l’articolo 2560 cc (debiti relativi all’azienda ceduta) prevede che:

- l’alienante non è liberato dai debiti anteriori al trasferimento, inerenti all’esercizio dell’azienda ceduta, se non risulta che i creditori vi hanno consentito
- nel trasferimento di un’azienda commerciale, risponde dei debiti suddetti anche l’acquirente, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

Dall’altra, l’articolo 14, Dlgs 472/1997 (vigente *ratione temporis*) riguarda, per i primi tre commi, la cessione di azienda conforme a legge e, per gli ultimi due, la cessione in frode alla legge.
Con riferimento alla cessione ordinaria, la Corte ha osservato che l’articolo 14 stabilisce che:

- il cessionario è responsabile in solido, 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, oltre che per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore
- l’obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti (anche) degli uffici dell’amministrazione finanziaria
- tali uffici 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 ha pieno effetto liberatorio del cessionario sia se è negativo sia se non viene rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

Dal confronto delle due disposizioni, i giudici di legittimità hanno osservato che la disciplina civilistica contempla una fattispecie di accollo cumulativo *ex lege* (Cassazione, pronunce 4367/1998 e 8786/2017) dei debiti aziendali a seguito di cessione d’azienda, e una conseguente solidarietà passiva, tra cedente e cessionario, con la precisazione che l’articolo 2560 cc, disposizione di carattere generale, trova applicazione anche per i debiti tributari dell’acquirente che, al pari degli altri debiti, siano stati regolarmente documentati nei libri contabili.
Ciò, in quanto la norma è dettata non solo dall’esigenza di tutelare i terzi creditori, già contraenti con l’impresa e sufficientemente garantiti pure dalla previsione del consenso liberatorio dei creditori, ma è intesa anche a consentire al cessionario di acquisire adeguata e specifica cognizione dei debiti assunti (Cassazione, decisione 23828/2012).

Al fine di interpretare il quadro normativo di riferimento, il confronto tra la disciplina civilistica e la norma tributaria ha consentito, quindi, alla Corte di delineare i differenti ambiti applicativi, così come di individuarne i punti di contatto.

La sentenza

Dall'esame dell'articolo 14, primo comma, emerge, infatti, che il legislatore, con tale disposizione, non ha inteso regolare la responsabilità solidale per i debiti fiscali conseguenti alla normale attività dichiarativa delle parti private (per i quali trova applicazione la disciplina civilistica ex articolo 2560 cc), ma la norma è stata espressamente prevista per i debiti conseguenti alle violazioni tributarie compiute dal cedente, rispetto alle quali il Fisco deve avviare una propria complessa attività accertativa, non essendo ipotizzabile che possano risultare dai libri contabili.

L'articolo 14, al primo comma, quindi, tutela la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, conseguente a violazioni poste in essere dal cedente, in modo ampio, consentendole di farla valere nei confronti di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione di cessione di azienda, in via solidale a condizione che riguardi:

- imposte e sanzioni inerenti a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, sebbene non ancora contestate
- imposte e sanzioni già irrogate e contestate, anche se riferite a violazioni commesse prima di due anni rispetto al periodo in cui è avvenuto il trasferimento d'azienda.

A tale riguardo, la Cassazione ha individuato la *ratio legis* nella finalità di evitare che, attraverso le diverse forme negoziali di trasferimento dei beni costituenti il complesso aziendale, venga a essere sottratta al Fisco la originaria garanzia patrimoniale dei crediti tributari vantati nei confronti del cedente, quando questi conseguano a violazioni che comportano un aggravio per l'amministrazione, tenuta a svolgere un'attività accertativa per farli emergere e per conseguire il riconoscimento delle proprie pretese. Finalità perseguita mediante la previsione di una estesa responsabilità solidale dipendente del cessionario (Cassazione, pronunce 255/2012 e 1379/2014), ma con i limiti previsti della stessa norma.

In particolare, dal raffronto con la disciplina civilistica, la Corte ha verificato se il criterio legale di perimetrazione della responsabilità solidale per debiti dell'azienda, stabilito in sede civile, potesse essere un utile e convincente strumento di interpretazione dei primi tre commi dell'articolo14.
La Corte ha dato risposta positiva chiarendo che "*gli atti degli uffici*" assolvono una funzione sovrapponibile a quella svolta dai libri contabili sul piano della certezza e della conoscibilità della pretesa tributaria.

Gli stessi giudici di legittimità hanno riconosciuto che l'articolo 14 mira a fondare una responsabilità oggettiva "*in bianco*" del cessionario, per tutti i debiti fiscali del cedente relativi al

triennio anteriore alla cessione, anche se al momento della cessione ancora incerti nell'"*an*", precisando che una commistione tra i primi tre commi dell'articolo 14, secondo la quale troverebbe sempre applicazione la limitazione prevista dal comma 2 dello stesso articolo, anche quando il cessionario non abbia inteso verificare previamente la posizione debitoria del soggetto cedente, priverebbe di significato precettivo la disposizione del comma 1 (Cassazione, pronunce 5979/2014 e 9219/2017). Ma tale rapporto tra i primi tre commi della disposizione sembra essere stato superato dalla Corte che, nella fattispecie, si è limitata a osservare la mancanza di richiesta del certificato e la circostanza che elementi concreti del debito fiscale non risultavano dimostrati già al momento della cessione avvenuta con atto (del 20 marzo) precedente l'inizio della verifica (dicembre dello stesso anno).

di
Romina Morrone

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/cessione-dazienda-dove-arriva-solidarieta-dellacquirente