



LA RESPONSABILITÀ TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO DI AZIENDA E LA NOZIONE DI “TRASFERIMENTO DI AZIENDA”

Simone Carunchio

Sommario: 1. Premessa. – 2. La cessione di azienda e la responsabilità del cessionario in ottica civilistica. Cenni. – 3. La responsabilità tributaria del cessionario di azienda. – 3.1. La normativa e la relativa interpretazione prima dell'intervento modificativo del 2015. – 3.2. Le modifiche apportate dal legislatore nel 2015.

1. Premessa

Il legislatore, attraverso l'articolo 16, comma 1, lett. g), del D. Lgs. n. 158/2015 (il cosiddetto 'Decreto Sanzioni'), ha modificato l'art. 14 del D. Lgs. n. 472/1997 (titolato: "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norma tributarie"). La modifica, concernente la portata applicativa della norma, si sostanzia nell'aggiunta di due nuovi commi alla disposizione appena citata (5-bis e 5-ter), la quale disciplina un istituto ben preciso, ovvero la 'responsabilità tributaria del cessionario di azienda', benché sia rubricato "cessione di azienda".

Il nuovo comma 5-bis in tal modo recita: "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". Si richiama, ma più oltre lo si approfondirà meglio, che il comma 4, del menzionato articolo 14 in esame, concerne l'ipotesi di cessione di azienda in frode dei crediti tributari (mentre il comma 5 contiene una presunzione di cessione fraudolenta, di cui, del pari, più oltre).

Se la previsione appena citata concerne alcune fattispecie ben precise, il novello comma 5-ter reca, invece, una generale norma di chiusura: "Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento".

Orbene, per poter apprezzare l'impatto della modifica, si reputa necessario riconsiderare i dibattiti che si sono generati a partire dall'interpretazione della norma in questione, poiché, a fronte di una certa apparente chiarezza della norma, la pratica ha generato una serie di interpretazioni contrastanti in merito ad alcuni temi ben precisi, tra i quali, oltre quelli che sono stati presi in considerazione dal legislatore della novella, anche quelli attinenti: al rapporto tra la normativa civilistica e quella tributaria; alla ratio e alla natura della norma; ai tratti caratteristici della solidarietà e della responsabilità del cessionario; alla notifica al cessionario dell'avviso di accertamento e della cartella di pagamento a carico del cedente; al rapporto tra la limitazione della responsabilità dell'acquirente, prevista dal comma 1 del citato articolo 14, e l'esclusione della medesima responsabilità in caso di richiesta del certificato

all'Amministrazione, prevista dal comma 3, passando per le limitazioni all'obbligazione del cessionario previste dal comma 2; al soggetto legittimato e al momento temporale della richiesta del certificato di cui sopra; alle previsioni concernenti la cessione in frode allo Stato e al beneficio della preventiva escussione del cedente a favore del concessionario; alle cessioni plurime e alle risoluzioni del contratto in cui è disposta la cessione dell'azienda.

Tali dibattiti, di cui i più importanti sono quelli attinenti ai rapporti tra il primi tre commi, al beneficio in caso di frode fiscale e alla nozione di trasferimento di azienda, si sono generati parallelamente ad alcune questioni civilistiche (soprattutto in merito alle condizioni di sussistenza della responsabilità solidale del cessionario), le quali anche meritano di essere almeno superficialmente trattate, preventivamente all'analisi tributaria, in quanto, talvolta, utili per dirimere le criticità sorte in seno a tale ultimo ambito.

Si anticipa che la novella legislativa in questione, da accogliere favorevolmente, se per alcuni aspetti certifica alcune delle conclusioni che erano state già raggiunte per via interpretativa, per altri apre il varco a nuove incertezze, ma fornendo al tempo stesso lo spunto per poterle risolvere. In questo senso le modifiche profilano definitivamente i confini dell'ambito applicativo dell'articolo 14, ovvero sia la nozione di 'trasferimento di azienda'.

2. La cessione di azienda e la responsabilità del cessionario in ottica civilistica. Cenni

La responsabilità del cessionario di azienda è disciplinata nell'ambito del Titolo VIII, rubricato "Dell'azienda", del Libro V, del Codice Civile, "Del lavoro". Nel Titolo citato, nei rispettivi Capi, si tratta delle "Disposizioni generali", "Della ditta e dell'insegna" e, in ultimo, "Del marchio". È nel Capo I che è regolata, anche con riferimento specifico ai negozi tipici dell'usufrutto e dell'affitto, la cessione dell'azienda, o, per meglio dire, più oltre lo si approfondirà meglio, il trasferimento della proprietà e/o del godimento dell'azienda.

Nell'ordine, nel C. C., all'articolo 2555, è prevista in primo luogo la nozione di azienda: "L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa". Si tratta, dunque, di una universitas di cose che è stata qualificata quale bene mobile, ancorché comprendente beni immobili (normalmente strumentali).¹

Per quanto attiene alla forma dei contratti per il trasferimenti del compendio o per il godimento dello stesso, all'articolo 2556, è previsto l'obbligo della forma scritta per le imprese soggette a registrazione². Occorre evidenziare che tale forma scritta è comunque

¹ Cfr., tra le varie, l'importante Cass. n. 4886 del 1988 e L. De Rosa, A. Russo, M. Iori, *Operazioni straordinarie*, Milano 2014; G. Ferri, *manuale di diritto commerciale*, Milano 2006; V. Buonocore (a cura di), *Istituzioni di diritto commerciale*, Torino 2000.

² Vd. artt. 2195 e 2200. Si riportano i commi 1. Art. 2195. Imprenditori soggetti a registrazione: "Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni; 3) attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti. Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo, e alle imprese che le

libera, ossia che sarebbe sufficiente la scrittura privata semplice, benché sia previsto che se si vuole rendere opponibile l'atto a terzi occorre redarlo in scrittura privata autenticata o in scrittura pubblica. Per le aziende che invece non afferiscono alle imprese soggette a registrazione è possibile anche un semplice accordo verbale³.

Norme specifiche sono poi dettate in ordine: al divieto di concorrenza cui soggiace l'alienante (articolo 2557)⁴; alla successione dei contratti da parte dell'acquirente (articolo 2558); alla cessione dei crediti relativi all'azienda, la quale ha sempre effetto nei confronti dei terzi al momento dell'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto di trasferimento o di godimento (articolo 2559); alla cessione dei debiti relativi all'azienda (articolo 2560).

Quest'ultima previsione (quella che in questa sede maggiormente interessa, in quanto si tratta di norma che concerne, tra l'altro, la responsabilità tributaria del cessionario per debiti nei confronti dell'amministrazione finanziaria) stabilisce che "1. L'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi abbiano consentito. 2. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori".

Considerando la laconicità dell'articolo in esame, è possibile dedurre facilmente il motivo per cui il legislatore ha voluto prevedere la responsabilità solidale tributaria del cessionario di azienda: è di palmare evidenza che nell'articolo 2560 appena citato non rientrerebbero in particolare le sanzioni a carico del cedente, le quali difficilmente potrebbero essere indicate nei libri contabili obbligatori. Sanzioni, occorre aggiungere, che sarebbero legate a violazioni concernenti il pagamento delle imposte (ossia il loro mancato versamento), il quale anche, per conseguenza difficilmente potrebbe essere stato rilevato in bilancio⁵. Già da queste prime notazioni è possibile cominciare a delineare la ratio della previsione tributaria, di cui approfonditamente più oltre, nella quale non è dato riscontrare tale detta condizione dell'annotazione dei debiti nelle scritture contabili.

Oltre queste norme, tutte contenute nel citato Capo I, del Titolo VIII, del C. C., è opportuno, ai fini tributari che interessano in questa sede (soprattutto alla luce della novella legislativa in esame), richiamare anche l'articolo 2112, rubricato "Mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda", il quale deve essere collegato, a mo' di completamento, con l'articolo 2558 sulla successione dei contratti precedentemente richiamato. Tale articolo 2112 prevede, in sostanza, che i diritti dei lavoratori non possono essere lesi in caso di trasferimento di azienda. Tale previsione, benché esulante dal tema in questione, la si richiama soprattutto perché sembrerebbe indicare al comma 5, ma ai soli fini giuslavoristici,

esercitano". Art. 2200. Società: "Sono soggette all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese le società costituite secondo uno dei tipi regolati nei Capi III e seguenti del Titolo V [snc e via di seguito] e le società cooperative, anche se non esercitano un'attività commerciale (artt. 2511 e ss.).

³ Cfr. D. P. R. n. 131/1986, art. 3, a cui segue la presunzione ex art. 15, per quanto attiene all'applicazione dell'imposta di registro.

⁴ Il quale è legato all'avviamento, di cui più oltre, e dunque alla valutazione dell'azienda.

⁵ Si evidenzia che la solidarietà tra cedente e cessionario opera esclusivamente nei confronti dei terzi e non tra le parti in causa richiamate (cfr. Cass. n. 23780 del 2004). Ne consegue che il cessionario mantiene sempre il diritto di recesso nei confronti del cedente.

una nozione di trasferimento d'azienda comprendente: la cessione contrattuale di azienda, la fusione, l'usufrutto e l'affitto⁶.

Tale importante indicazione potrebbe indurre, dunque a chiedersi della nozione specifica di cessione di azienda. Mentre, per quanto attiene all'azienda è sufficiente ciò che è stato indicato finora, per quanto attiene a 'cessione'⁷, occorre richiamare che con tale termine il C. C., benché non espressamente, indica non tanto un contratto tipico quanto piuttosto una particolare forma obbligazionaria; la quale può dunque essere inserita nei contratti tipici più diversi, quali, a titolo di esempio: vendita, se il corrispettivo della cessione è in denaro; permuta, se il corrispettivo è in natura; liberalità, se oltre la mancanza di corrispettivo è individuabile anche il cosiddetto 'animus donandi'; ecc.

Se ne potrebbe dunque dedurre che, apparentemente, nel sistema de C. C., il trasferimento di azienda e la cessione di azienda si trovino in rapporto, rispettivamente, di genere a specie. Ma tale ricostruzione è smentita dall'interpretazione giurisprudenziale, la quale conclude per il contrario: il trasferimento di azienda è una specie del genere cessione di azienda⁸.

Ad ogni modo, quali che siano i rapporti tra queste categorie, qualora si assista a un mutamento nella titolarità dell'azienda, devono essere applicate le norme sulla responsabilità dell'acquirente solidale con quella del cedente.

3. La responsabilità tributaria del cessionario di azienda

Trattando dell'argomento in oggetto, occorre in prima istanza richiamare che la novella legislativa del 2015 non ha inciso sulle norme sostanziali in ordine alla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, previste dall'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 (la cui applicazione è ancora, per alcuni versi, piuttosto incerta), ma sull'ambito applicativo delle stesse. Ne consegue che l'analisi dell'articolo citato rispecchia, nella sostanza, quanto finora affermato dall'Amministrazione, dalla Giurisprudenza e dalla Dottrina antecedenti alla novella richiamata.

Richiamare tali previsioni fornisce comunque l'occasione per tentare di fare il punto dello stato dell'arte e di proporre delle eventuali soluzioni interpretative in merito ai profili ancora incerti, tra i quali, in particolare, l'importanza del certificato in merito alle limitazioni all'obbligazione del cessionario, il beneficio della preventiva escussione del cedente in caso di

⁶ Si evidenzia che è in corso una discussione parlamentare sulla modifica dell'articolo 29, comma 3, del D. Lgs. 276/2003, concernente l'ipotesi del subentro in appalto. La modifica è indirizzata a escludere che nel caso in cui l'appaltatore subentrante riassuma il personale già impiegato dall'appaltatore precedente debba essere applicato l'articolo 2112 del C. C.: ne consegue che in tale evenienza non sia possibile ravvisare un trasferimento di azienda.

⁷ Cfr. S. Carunchio, *Cessione del "credito Iva" e relativa tassazione indiretta tra imposta di registro e Iva*, in *il fisco* n. 26/2015. Si evidenzia che la nozione di 'cessione' di cui si sta trattando è ai soli fini civilistici, in quanto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la nozione di 'cessione' deve essere intesa quale corrispettivo della nozione di 'trasferimento' ai fini civilistici di cui più oltre.

⁸ Cfr. Cass. n. 14169 del 2013: "Il trasferimento di ramo d'azienda, anche mediante conferimento, configura una successione a titolo particolare riconducibile al genus della cessione di azienda (v. per tutte Sez. 1 n. 792-10; Sez. 3^a n. 23936-07; Sez. 5 n. 21229-06)".

frode fiscale (la quale fa venir meno le limitazioni che si analizzeranno) e l'ambito di applicazione della normativa in esame, ossia in presenza di quali istituti essa debba essere applicata.

3.1. La normativa e la relativa interpretazione prima dell'intervento modificativo del 2015

Si reputa opportuno, per l'analisi che ci si propone, riportare compiutamente la norma come formulata precedentemente alla novella in esame. A partire dalla lettura norma sarà poi infatti possibile approfondire, con cognizione di causa, i suoi rapporti con l'articolo 2560, comma 2, del C. C., la sua natura, la sua ratio e le procedure in essa previste, nonché le presunzioni di frode e, in ultimo, gli effetti della novella legislativa.

D. Lgs. n. 472/1997, articolo 14, ante la riforma del 2015:

“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 di 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”.

Per quanto attiene ai **rapporti tra la norma tributaria e quella civilistica**, gli interpreti⁹ concordano nell'affermare che l'art. 14 è speciale rispetto all'art. 2560. La specialità si concretizza in tre aspetti: il primo è che la responsabilità del cessionario per debiti tributari è indipendente dalla loro relativa iscrizione nei libri contabili; il secondo, che l'articolo 14 copre anche l'area delle cessioni di aziende non commerciali e il terzo che il legislatore fiscale distingue, più oltre lo si approfondirà meglio, la lecita cessione di azienda e quella in frode del Fisco (distinzione non rinvenibile nella disciplina codicistica). Inoltre si può aggiungere che le

⁹ Cfr. R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999 e Cass. n. 14169 del 2013, Cass. n. 5979 del 2014, Cass. n. 11972 del 2015.

nature dei debiti sono completamente diverse: i debiti civilistici afferiscono all'azienda e all'impresa, mentre quelli tributari sono da riferire all'imprenditore.

Tale specialità si riflette **sulla ratio e sulla natura della norma**. Difatti, per quanto attiene alla ratio, essa è facilmente rinvenibile negli intenti anti-frode perseguiti dal legislatore¹⁰. Attraverso di essa si è tentato di evitare che, attraverso riorganizzazioni societarie, il credito del Amministrazione Finanziaria perdesse la garanzia creditoria, nei confronti dell'imprenditore, costituita dal compendio aziendale. Inoltre, come indicato precedentemente, in assenza di una tal norma il cessionario (il quale sarebbe civilmente responsabile esclusivamente per i debiti risultanti in bilancio ai sensi dell'articolo 2560) mai sarebbe passibile di responsabilità per debiti tributari in capo al cedente (i quali difficilmente sarebbero stati rilevati in bilancio).

Se questa è la ratio della norma, sulla quale non è dato di riscontrare voci discordanti, sulla sua natura, viceversa, qualche difficoltà interpretativa è più marcata, soprattutto a causa della sua collocazione nel D. Lgs. 472/1997, il quale, come noto, raggruppa le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative. La domanda è la seguente: può tale norma essere considerata a natura sanzionatoria? Se da una parte alcuni interpreti¹¹ si esprimono positivamente nel senso che lo scopo della norma è "latu senso sanzionatorio", pervenendo anche a domandarsi se una norma siffatta sia costituzionale¹²; dall'altra parte, in chiave più funzionalistica, altri interpreti¹³ negano, viceversa, la natura sanzionatoria o para sanzionatoria della norma, giustificando la disposizione esclusivamente in chiave antielusiva.

La prima ipotesi sembrerebbe però avvalorata dai lavori preparatori parlamentari precedenti l'approvazione della norma in esame. Difatti la Commissione Parlamentare consultiva, nella seduta del 5 novembre 1997, esprimeva il parere che dovesse essere resa chiara la "estensione, al cessionario di azienda, dell'obbligazione che grava sul cedente non solo a titolo di sanzione, ma anche di imposta, al fine di evitare equivoci, e [la] precisazione che detta obbligazione è limitata all'importo risultante, alla data del trasferimento, degli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria". Se però questa prospettiva dovesse essere assunta occorrerebbe, effettivamente, domandarsi della costituzionalità della norma, in quanto essa si pone in deroga alla manifestazione personale della capacità contributiva, nonché, per quanto attiene alle sanzioni, al principio di personalità della pena. Inoltre è doveroso richiamare che i

¹⁰ Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003; Cass. n. 5979 del 2014.

¹¹ Cfr. E. Grassi, *Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessioni di azienda in sede di procedure fallimentari*, in *il fisco* n. 42/1999; A. Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968 (anche se in riferimento alla normativa precedente: L. n. 4/1929, art. 19).

¹² Cfr. R. Lupi, *Diritto tributario (Parte Generale)*, Milano 1996, p. 251, nota 20: "Occorrerà quindi stabilire in concreto, in relazione alla singola disposizione di legge, se il collegamento fra la situazione del debitore principale e quella del responsabile sia sufficientemente forte da giustificare la responsabilità solidale ... è ridicolo, e perciò incostituzionale per vizio di ragionevolezza, attribuire a qualcuno la qualità di responsabile per imposte dovute da soggetti con cui è privo di qualsiasi rapporto e per fatti del tutto estranei alla sua sfera giuridica".

¹³ Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003; R. Napolitano, *La responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Bollettino tributario*, 1984, p. 1400, (seppur in riferimento alla normativa precedente: L. n. 4/1929, art. 19).

costi della procedura per rendere efficaci le limitazioni alla corresponsabilità del cessionario sono a carico di quest'ultimo.

Ad ogni modo, concludendo che tale norma riconosce, in tale ipotesi, la ragion di Stato quale elemento soverchiante la libera circolazione dei beni (e considerando che l'impresa e l'azienda costituiscono sì patrimoni privati, ma di interesse generalizzato secondo l'articolo 41 della Costituzione), è normale che essa preveda una solidarietà rafforzata tra cedente e cessionario di azienda per quanto attiene ai debiti tributari, ancorché non risultanti dalle scritture contabili¹⁴.

Tale **solidarietà** – gli interpreti si trovano su questo punto concordi¹⁵ – è definita quale **dipendente e successiva** (e non paritetica). Tali caratteristiche si evincono agevolmente dalla lettera della norma. Difatti l'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, al comma 1, dispone che “Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente”.

La **responsabilità solidale** che ne scaturisce è, pertanto, **oggettiva e sussidiaria**. Sussidiaria in quanto dipendente da quella del cedente, il quale deve essere escusso preventivamente, quale condizione di applicabilità dell'istituto¹⁶, e oggettiva in quanto, sempre a norma del citato comma 1, essa è: “entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo di azienda” e indipendente da qualsiasi comportamento soggettivo del cessionario¹⁷.

L'Amministrazione finanziaria si è premurata di sottolineare¹⁸, in primis, che la responsabilità tributaria del cessionario dell'azienda sorge anche nel caso in cui non si sia in presenza di un atto materiale di trasferimento ma esso sia presumibile, come per esempio nel caso previsto nell'articolo 15, comma 1, lettera *d*) del D. P. R. n. 131/1986, sull'imposta di registro, per il quale, in caso di accordo verbale di trasferimento di azienda (previsto nell'articolo 3 del medesimo decreto appena citato, in linea con le disposizioni civilistiche precedentemente riportate), esso, salvo prova contraria, è presumibile da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti, qualora la stessa attività commerciale sia continuata nello stesso locale o in parte di esso.

¹⁴ Condizione viceversa indispensabile, come detto, nell'ambito della normativa civilistica.

¹⁵ Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003; A. Fantozzi, *La solidarietà tributaria*, in A. Amatucci, *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994; E. Grassi, *Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessioni d'azienda effettuate in sede di procedure fallimentari*, in *il fisco* n. 42/1999; Cass. n. 255 del 2012; C. M. n. 180/E/1998.

¹⁶ Se tale escussione non viene compiuta la responsabilità solidale del cessionario non può sorgere. Cfr. Agenzia delle entrate, *Risoluzione n. 195/E/2008*; CTP Lucca, sentenza n. 45 del 2013; L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

¹⁷ Cfr. S. Mogorovich, *La cessione di azienda*, in *Impresa c.i.* n. 5/1999; Cass. n. 5979 del 2014. Si rimarca che secondo alcuni interpreti la responsabilità in esame deve essere definita, inoltre, quale responsabilità soggettiva in quanto, seppur entro i limiti del valore aziendale, il cessionario “risponde personalmente, con il suo intero patrimonio, dei debiti tributari non soddisfatti”, nel senso che non è detto che tali debiti debbano essere soddisfatti con il compendio produttivo. Vd., in particolare, R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

¹⁸ Cfr. C. M. n. 180/E/1998.

Inoltre, con riferimento al valore aziendale, l'Amministrazione ha tenuto a evidenziare che quello "da assumere quale limite alla responsabilità solidale del cessionario è quello accertato dal competente ufficio delle entrate o del registro ovvero, in mancanza di accertamento, quello dichiarato dalle parti"¹⁹.

Da quanto esposto, il tutto desumibile a partire dal comma 1 dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, si ricavano, insomma, le caratteristiche generali della particolare responsabilità tributaria del cessionario di azienda, la quale, in ottica temporale, è limitata, per quanto attiene alle sanzioni e alla relativa imposta²⁰, a quelle "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"²¹.

Procedendo nell'analisi della norma, negli altri commi, dal 2 al 5, del medesimo articolo, sono previste due ipotesi tra loro estreme: la prima (commi 2 e 3) concernente una limitazione della suddetta responsabilità in caso di alcuni adempimenti che il cessionario può espletare; la seconda (commi 4 e 5) concernente invece l'ampliamento della medesima in caso di cessione d'azienda fraudolenta.

Il comma 3, prevedendo l'obbligo in capo agli enti impositori di rilasciare, su istanza dell'interessato, un **certificato**²² riportante le contestazioni in corso [pertanto, occorrerebbe presumere: constatazioni già definite o contestazioni opposte in giudizio²³] e quelle già definite, sulla base degli atti in loro possesso, liberatorio se non rilasciato entro quaranta giorni o se negativo, ha posto serie problemi di coordinamento con il comma 1 e con il comma 2.

¹⁹ Cfr. C. M. n. 180/E/1998. Si rimarca, nonostante il breve richiamo contenuto nel testo e nella Circolare citata, che la valutazione aziendale sia uno dei temi più spinosi nell'ambito delle valutazioni accertative. In particolare, come noto, uno degli elementi che maggiormente causano contenzioso è quello della valutazione dell'avviamento.

²⁰ Occorre evidenziare che la maggioranza degli interpreti accomuna le imposte e le sanzioni. In realtà, a ben considerare la lettera della norma, si potrebbe concludere che il cessionario sia illimitatamente responsabile per il pagamento dell'imposta e che sia limitatamente responsabile esclusivamente per le sanzioni riferibili a violazioni commesse (o contestate o a sanzioni già irrogate) negli ultimi tre anni, compreso quello di cessione. Ad ogni modo questo tipo di interpretazione, risultando piuttosto vessatoria nei confronti del contribuente deve essere decisamente rigettata. Cfr. al proposito S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2003, in cui sono prospettati profili di incostituzionalità in relazione alla previsione concernente il pagamento dell'imposta, pertanto sarebbe giustificabile una responsabilità solidale esclusivamente per quanto attiene alle sanzioni.

²¹ È appena il caso di rimarcare che, evidentemente, il cessionario non è responsabile per le imposte dirette dovute dal cedente sulla plusvalenza da cessione (e delle relative sanzioni in caso di violazione). Cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003: "si deve tener presente che questi riferisce la solidarietà alla sola ipotesi oggettiva delle imposte e sanzioni che ineriscono l'azienda. La voluntas legis è chiara nella norma: si vuole evitare che attraverso l'escamotage della cessione, il cedente sottragga l'azienda – che costituisce la principale garanzia – al Fisco per evitare che quest'ultimo possa riscuotere i propri crediti".

²² Con il Provvedimento del 25 giugno 2001, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato i modelli relativi all'istanza per la richiesta della certificato e alla certificazione stessa, la quale è titolata "certificazione dell'esistenza di contestazioni in caso di cessione di azienda".

²³ Cfr. Cass. n. 5979 del 2014.

Il comma 2, difatti, prevede che “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”. In questo caso occorrerebbe presumere, considerando la procedura di irrogazione delle sanzioni ex articolo 16 del D. Lgs. n. 472/1997, che la previsione abbia a oggetto delle constatazioni in corso, oltretutto, chiaramente, constatazioni o contestazioni di violazioni già definite.

La questione, in breve, è la seguente: il comma 2 (constatazioni in corso) deve essere coordinato con il precedente comma 1 o con il successivo comma 3 (constatazioni definite)? In altri termini: **la limitazione dell’obbligazione** ai debiti risultanti dagli atti in possesso dell’Amministrazione sussiste indipendentemente dal rilascio del certificato o, viceversa, è ad esso legata? Si anticipa che si potrebbe anche concludere che la soluzione sia ancora diversa, ovverosia che le tre fattispecie individuate nei tre commi siano tra loro completamente indipendenti. Tale problematica, occorre evidenziarlo, ruota attorno ai concetti di constatazione e di contestazione della violazione; e pertanto ad essi è necessario fare riferimento per proporre una soluzione.

A parere dell’Amministrazione e della Giurisprudenza di legittimità il comma 2 deve essere coordinato con il comma 3, ossia: la limitazione dell’obbligazione (alla constatazione in corso) sussiste solo ed esclusivamente nel caso in cui l’interessato richieda il rilascio del certificato (che però dovrebbe attestare le constatazioni definite).

L’Amministrazione²⁴ si esprime in questo modo: “Il comma 2 prevede un’ulteriore limitazione della responsabilità del cessionario ... Di conseguenza, secondo quanto espressamente previsto dal comma 3, gli uffici e gli enti ... sono tenuti a rilasciare all’interessato che ne faccia richiesta un certificato (in bollo da lire 20.000 e previo pagamento dei previsti tributi speciali) in ordine all’esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti alla data della richiesta”. Successivamente è specificato, in modo ultroneo, in quanto lo si dovrebbe dare per scontato, che “Nel certificato devono essere enunciate anche le violazioni commesse nell’anno in cui è avvenuta la cessione o nel biennio precedente e già constatate dall’ufficio”.

È di palmare evidenza che il legame tra il comma 2 e il comma 3 è attuato in maniera piuttosto apodittica.

La posizione della Giurisprudenza²⁵ è invece presentata in maniera decisamente più articolata: “se in linea generale la mera adozione degli atti di iniziativa del procedimento di accertamento impositivo ... non è «ex se» sufficiente ad individuare un debito per sanzione od imposta, laddove tale attività non si concludano con la «constatazione» del presupposto impositivo (generalmente documentata in apposito processo verbale definito, appunto, di «constatazione»: PVC) ovvero della infrazione della norma tributaria ... tuttavia la specialità della norma in esame e le sue finalità antielusive inducono a ritenere corretta la soluzione

²⁴ C. M. n. 180/E/1998.

²⁵ Cass. n. 5979 del 2014.

interpretativa fornita dal Giudice di merito volta ad estendere al cessionario la responsabilità solidale per il debito del cedente, relativo a violazione «commessa» nel triennio ma accertata in esito a procedimento definito soltanto in data successiva al trasferimento dell'azienda. Il comma 1 dell'art. 14 ... mira a fondare una responsabilità oggettiva ... ancorando tale responsabilità alla condotta omissiva dello stesso cessionario il quale non ha ritenuto di assolvere all'onere di diligenza, informandosi preventivamente presso gli Uffici finanziari della eventuale esposizione debitoria del cedente ... La disposizione del comma 1 viene a regolare, infatti, una ipotesi autonoma rispetto a quella della successiva disposizione del comma 2 (le cui modalità applicative trovano disciplina nel comma 3) che limita, invece, la responsabilità solidale del cessionario «al debito risultante, alla data del trasferimento, degli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria», intendendo tal caso favorire (limitandone ulteriormente la responsabilità) il cessionario che abbia preventivamente comunicato l'operazione di cessione di azienda agli Uffici finanziari, richiedendo l'attestazione della posizione debitoria del cedente. Risulta infatti evidente in tal caso che, quando anche il cedente avesse «commesso delle violazioni finanziarie» nel triennio in questione, ma queste non fossero ancora emerse all'atto del trasferimento di azienda (essendosi limitato l'Ufficio a compiere, come nel caso di specie, soltanto attività di acquisizione dati), alcun debito fiscale a carico del cedente potrebbe risultare dagli atti dell'Amministrazione finanziaria in difetto di alcuna «constatazione» della violazione o del presupposto impositivo, e dunque il cessionario, in base a tale attestazione negativa rilasciata dall'Ufficio, non potrebbe essere chiamato in seguito a rispondere (a differenza della ipotesi regolata dal comma 1) anche per debiti d'imposta o per sanzioni tributarie relativi a fatti «commessi» dal cedente nel triennio precedente ed accertati solo successivamente alla cessione di azienda”.

L'articolazione proposta, in ogni modo, non rende facile l'interpretazione del passo riportato. A ben considerare, infatti, seppur viene esplicitamente affermato che la fattispecie regolata dal comma 2 sia collegata al comma 3, il quale ne contiene le modalità applicative, nel testo è anche affermato che attraverso la procedura prevista nel comma 3, ossia attraverso il rilascio del certificato, la limitazione dell'obbligazione del cessionario è ulteriormente rafforzata rispetto alla fattispecie del comma 2, in quanto la responsabilità sarebbe riferibile solo ed esclusivamente alle violazioni già constatate, allorquando nel caso del comma 2 la constatazione potrebbe ancora essere in corso. Si evidenzia che, invece, nella fattispecie del comma 1 è sufficiente la commissione da parte del cedente della violazione, purché contestata nell'arco temporale del triennio, ma anche se commessa precedentemente, affinché pervenga a esistenza la responsabilità solidale del cessionario.

Insomma, dalla lettura dell'importante sentenza della Corte di cassazione richiamata, la questione in oggetto non è risolvibile definitivamente, anche a causa della poca sistematicità lessicale dell'articolo 14. Ma sembra che se ne possa desumere che i tre commi possano anche essere considerati separatamente, oltreché in collegamento fra di loro.

Tale ultima interpretazione è quella assunta nella Dottrina più recente²⁶: “Occorre però segnalare che recentemente la Corte di cassazione [sentenza n. 5979 del 2014], sebbene con un’isolata pronuncia, ha affermato che i commi 2 e 3 dell’art. 14 sono collegati fra loro. Secondo il collegio di legittimità, infatti, il limite temporale legato alla data del trasferimento è vincolato alla richiesta del certificato. Di fatto, si tratterebbe di una norma incentivante ... La posizione della Corte tuttavia pare non particolarmente in linea con la norma e con l’interpretazione della stessa Amministrazione. Ed infatti, la garanzia voluta dal Legislatore legata alla data del trasferimento, contenuta nel comma 2, non è esplicitamente subordinata alla richiesta del citato certificato, disciplinato solo nel successivo comma 3. Dal tenore letterale, infatti, si evince che solo chi ha esercitato tale facoltà («su richiesta dell’interessato») può ottenere un immediato effetto liberatorio della responsabilità, ma non per questo si può affermare che esista a prescindere un’obbligazione del cessionario senza alcuna limitazione”.

In conclusione, considerato quanto espresso dall’Amministrazione, dalla Giurisprudenza e dalla Dottrina, in merito al problema in esame, si potrebbe concludere che una corretta interpretazione possa tenere distinte le tre fattispecie regolate nei primi tre diversi commi dell’articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, per cui: nel comma 1 è prevista una responsabilità solidale piuttosto estesa in quanto essa sorge per il semplice fatto che nel triennio il cedente abbia commesso delle violazioni tributarie o siano ad esso contestate anche se commesse precedentemente (limitazione temporale); nel comma 2 è specificato che l’obbligazione è limitata al debito risultante dagli atti dell’Amministrazione (dunque in ordine a constatazioni in corso) alla data del trasferimento dell’azienda (prima limitazione oggettiva); nel comma 3 è specificato che, qualora il cessionario si attivi per la richiesta del certificato, detto certificato debba contenere, tra l’altro, l’indicazione delle constatazioni definite e che, in caso di riscontro negativo il cessionario debba considerarsi liberato(seconda limitazione oggettiva), benché vi possano essere delle constatazioni in corso, delle quali, se non richiedesse il certificato, risponderrebbe.

Orbene, avendo tentato di chiarificare queste prime problematiche, sulle quali il Legislatore del 2015 che ha modificato la norma non è intervenuto, è possibile continuare nella lettura dell’articolo 14, specificando previamente che:

- I) Legittimato a richiedere il rilascio del certificato è “l’interessato” e che dunque esso può essere sia il cessionario sia il cedente sia il cessionario in fieri; ne consegue che la richiesta può essere effettuata anche prima della cessione ma che, in tale ultimo caso, “il cessionario non può ritenersi esonerato da responsabilità

²⁶ Cfr. L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014. Occorre rimarcare che a parere dell’autrice l’Amministrazione finanziaria interpreta mantenendo separato l’ambito di applicazione dei tre commi, mentre la Corte di cassazione si pone in contrasto con tale presunta interpretazione affermando che il comma 2 e 3 sono dipendenti fra loro. A parere di chi scrive, come detto, l’interpretazione della posizione dell’Amministrazione e della Giurisprudenza sono diametralmente opposte a quella indicata nell’articolo appena citato. Cfr., inoltre, A. Borgoglio, *Cessionario d’azienda senza responsabilità solidale se il certificato dei carichi pendenti è negativo*, in *il fisco* n. 6/2016.

con riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato ... e quella in cui avviene il trasferimento dell'azienda"²⁷.

- II) Nel certificato devono essere indicati le seguenti informazioni: l'esistenza di contestazioni in corso [evvrosia di constatazioni definite]; le contestazioni già definite per le quali i debiti sono ancora aperti; le violazioni commesse nell'anno in cui avviene la cessione e nei due precedenti²⁸.

Orbene, se tale è l'inquadramento delle limitazioni della responsabilità previste dai commi 2 e 3 dell'articolo 14, come già precedentemente annunciato, i commi 4 e 5 del medesimo articolo prevedono, viceversa, delle ipotesi in cui le limitazioni vengono completamente meno. Si tratta di ipotesi di **cessioni di azienda in frode alla legge tributaria**.

Se nel comma 4 è richiamata esplicitamente una delle forme di cessione di azienda in frode alla legge tributaria (la cosiddetta 'cessione di azienda spezzatino') per cui i soggetti si accordano per non cedere in una volta tutto il compendio aziendale ma per cedere singolarmente ogni singolo bene strumentale, la disposizione ha comunque una portata generale, per cui in essa è possibile farvi rientrare anche l'ipotesi del conferimento di azienda e della successiva cessione di quote sociali in tal modo ottenute.

Non è certamente questa la sede per approfondire queste vastissime tematiche, ma è sufficiente richiamare che, per quanto concerne la prima ipotesi, in linea di massima, indipendentemente dall'imposizione o dall'esenzione dell'operazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, occorre versare, per ogni singolo trasferimento, l'imposta di registro nella misura fissa di 200 €²⁹, mentre per la cessione dell'intero complesso aziendale si applicherà l'imposta di registro, ordinariamente, nella misura del 3%³⁰. Il risparmio è piuttosto evidente!

²⁷ C. M. n. 180/E/1998. Cfr., inoltre, senza che a questa conclusione vengano apportate critiche, R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999. Tale ultimo autore precisa, altresì, che il certificato può esplicare i suoi propri effetti nei confronti di chiunque voglia acquisire l'azienda. Si evidenzia, inoltre, che, a parere dell'Amministrazione, probabilmente indotta da esigenze di tutela del cedente, la richiesta del certificato debba essere accompagnata da un benestare scritto dello stesso. Se così dovesse essere sarebbe allora decisamente consigliabile che l'istanza venga presentata da quest'ultimo per evitare farraginosità burocratiche. In merito a quest'ultimo punto cfr. S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003, il quale critica negativamente questa presa di posizione dell'Amministrazione.

²⁸ Cfr. C. M. n. 180/E/1998; S. Mogorovich, *La cessione di azienda*, in *Impresa c. i.* n. 5/1999.

²⁹ In merito alle cessioni di immobili, cfr. FNC, *Il contratto di rent to buy: inquadramento civilistico e tributario*, Newsletter n. 7/2105 (a cura di G. Trinchese e S. Carunchio), in cui è analizzato tutto il sistema di imposizione dei trasferimenti immobiliari.

³⁰ A norma dell'art. 9, Parte I, Tariffa allegata al D. P. R. n. 131/1986. Se questa è la 'ordinaria' imposizione indiretta della cessione di azienda, si rammenta che essa varia a seconda della struttura del contratto. Difatti, se la struttura del contratto prevede una distinzione di tutti i cespiti si possono prevedere altri due metodi impositivi a norma dell'art. 23 del Decreto medesimo: in un primo caso è ipotizzabile l'inventario dei cespiti ma poi è indicato un corrispettivo complessivo e pertanto si deve applicare l'aliquota più elevata su tutto il corrispettivo (presumibilmente quella prevista nell'articolo 1 della Parte I della Tariffa); in un secondo caso, se per ogni cespite è indicato il suo valore, allora per ogni categoria occorre applicare la relativa misura d'imposta (quella sugli immobili, quella per la cessione dei crediti ex art. 6, Parte I, Tariffa – 0,50%, - quella sui beni mobili in genere ex art. 9, Parte I – 3% -, quella sui beni mobili registrati ex art. 7. Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare n. 18/E/2013*, § 6.57.

Mentre per quanto concerne la seconda ipotesi, a fronte dell'imposizione indiretta appena richiamata ai fini dell'imposta di registro per la cessione dell'azienda, è sufficiente richiamare che il conferimento di azienda, operazione 'fuori campo IVA', deve essere assoggettato a imposta di registro in misura fissa e che la cessione di partecipazioni, pur rientrando nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (qualora ne ricorrano le condizioni) ne è esente, è sempre assoggettata a imposizione indiretta in misura fissa³¹. Anche in questo caso il risparmio fiscale è evidente.

Occorre però sottolineare che la cessione fraudolenta non implica, considerata a sé stante, il venire meno delle limitazioni della responsabilità del cessionario, è necessario che essa sia stata attuata in frode dei crediti tributari che siano venuti a esistenza prima della cessione stessa. Una cessione fraudolenta può, in ogni caso, essere la spia che permette di ravvisare comportamenti illeciti precedenti all'operazione stessa³².

È di palmare evidenza, ad ogni modo, che se le operazioni appena richiamate non dovessero essere riqualificate dall'Amministrazione in cessione di azienda, esse non potrebbero generare la responsabilità solidale del cessionario in esame. Quanto appena detto implica che la prova dell'intento fraudolento è a carico dell'Amministrazione.

Sul tenore letterale del comma 4 in esame si è però venuta a creare una diafrasi interpretativa. Secondo quanto dato rilevare nei documenti dell'Amministrazione, infatti, nel caso di frode, oltre al venir meno delle limitazioni di cui ai commi da 1 a 3, verrebbe meno anche il beneficio della previa escussione del cedente³³.

Tale impostazione non è stata accolta una parte della Dottrina: "In realtà, si potrebbe sostenere che la sussidiarietà non rappresenta propriamente una limitazione della responsabilità, attenendo piuttosto alla natura della responsabilità stessa, per cui essa rimarrebbe tale"³⁴.

Altra parte della dottrina, viceversa, è del parere opposto e concorda con l'impostazione dell'Amministrazione: "A noi sembra condivisibile la prima opinione [quella della decadenza dal beneficio] perché tra le limitazioni dell'art. 14 espressamente prevede per garantire il cessionario rientra proprio il beneficium excussionis. L'esistenza di questo beneficio, costituisce una vera e propria limitazione per il creditore ... Se poi si considera", da una parte, che la disposizione di cui al comma 4 ha degli indubbi connotati sanzionatori – proprio perché è stato posto in essere dolosamente un progetto preordinato a frodare il Fisco – e dall'altra parte che comunque il beneficio di cui si discute rappresenta pur sempre una sorta di garanzia

³¹ D. P. R. n. 131/1986, artt. 5 e 40 e D. P. R. n. 633/1972, art. 10, n. 8-ter.

³² Cfr. al proposito C. M. n. 180/E/1998, nella quale l'Amministrazione richiama l'art. 97 del D. P. R. n. 602/1973, in ordine agli atti compiuti dal debitore per evitare il pagamento delle somme iscritte a ruolo. Attualmente l'art. 97 citato è stato abrogato e i riferimenti devono essere traslati sugli artt. 13-15 del D. Lgs. n. 471/1997.

³³ C. M. n. 180/E/1998: "Il cessionario il cessionario risponderà pertanto solidamente (ma senza più il beneficio della previa escussione del cedente)"

³⁴ R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

patrimoniale per il cessionario, ci sembra che il beneficium non dovrebbe poter essere invocato dal cessionario nell'ipotesi di acquisto di azienda al fine di frodare l'amministrazione finanziaria"³⁵.

Chi scrive propende per aderire al primo indirizzo, in quanto dalla lettera della norma sembra evidente che il comma 4 effettui un riferimento solo ed esclusivamente alle limitazioni; limitazioni che nei precedenti commi sono indicate in modo inequivoco (triennalità, valore dell'azienda, debito risultante dagli atti degli uffici), senza che tale locuzione sia mai utilizzata in riferimento al beneficio in questione, il quale dunque rimarrebbe pienamente efficace (anche perché non è detto che il cessionario sia a conoscenza dell'intento fraudolento eventuale del cedente). Inoltre, a sostegno di tale interpretazione, è opportuno che si tenga a mente che la norma viola il principio di capacità contributiva, la quale si manifesta in primo luogo in capo al cedente.

La norma si chiudeva, prima dell'intervento del legislatore del 2015, con il comma 5: "La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante".

Tale presunzione semplice ha come primo effetto quello di invertire l'onere della prova, la quale dunque, in quest'ipotesi, risulta a carico del contribuente.

Tale inversione dell'onere della prova non si produce, a parere dell'Amministrazione, nel caso in cui la violazione non è "suscettibile di radicare l'azione corrispondente"³⁶. Tale impostazione è sorretta da un presunto ampliamento della lettera della norma e non è stata accolta dalla Dottrina: "In verità, il riferimento alle violazioni di natura penale serve probabilmente (e semplicemente) ad individuare le violazioni di un certo rilievo e, di conseguenza, ad evitare che la presunzione di legge si attivi anche in presenza di violazioni di scarsa entità o di modesta importanza"³⁷.

Non sembra non si possa aderire a questa posizione dottrinarina, la quale, benché più sfavorevole al Contribuente, è certamente più rispettosa della lettera della norma.

Attorno alla norma in tal modo strutturata (sino al 2015), gli interpreti hanno successivamente indagato i suoi **ambiti applicativi**. Un primo attinente all'ambito di sussistenza della responsabilità solidale del cessionario in caso di cessioni plurime successive nel tempo e in caso di risoluzione del contratto di cessione di azienda. Un secondo concernente l'effettiva conoscenza dell'accertamento a carico del cedente e, pertanto, i diritti notificatori e la susseguente impostazione del litisconsorzio in contenzioso. Un terzo concernente il campo applicativo della norma in esame, in primo luogo interrogandosi in merito alla sua applicazione nell'ambito delle procedure concorsuali e in secondo luogo, più in generale, in

³⁵ S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003. Cfr., altresì, L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione d'azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

³⁶ C. M. n. 180/E/1998.

³⁷ R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

ordine alla nozione di cessione e di trasferimento di azienda (sulla falsariga degli interpreti civilistici).

La prima questione, quella delle **cessioni plurime** susseguentisi nel tempo in maniera ravvicinata, attiene in particolare alla facoltà di un terzo creditore di chiedere il soddisfacimento delle sue proprie pretese a uno dei cessionari ‘intermedi’. Tale soluzione sembrerebbe doversi negare in quanto il cessionario ‘intermedio’ non potrebbe qualificarsi, al momento dell’esercizio della pretesa del terzo, né quale acquirente né quale alienante³⁸.

Per quanto attiene all’altra ipotesi prospettata - quella di una eventuale **risoluzione del contratto** nel quale è inserita una cessione di azienda – in ordine alla sussistenza della responsabilità del cessionario in merito a vicende non ordinarie nella circolazione dell’azienda, rileva un’importante e isolata ordinanza della Giurisprudenza di legittimità del 2015³⁹. In tale arresto, la Corte, aderendo alle ipotesi interpretative dell’Amministrazione, la quale aveva notificato la cartella di pagamento anche al cessionario, afferma che, nel caso specifico, trattandosi di risoluzione per transazione e non per inadempimento, l’efficacia della risoluzione non poteva esplicitare i suoi effetti retroattivamente nei confronti di terzi⁴⁰, e che quindi la pretesa erariale poteva giustamente indirizzarsi anche nei confronti di detto cessionario.

Da queste motivazioni, per individuare la sussistenza della responsabilità tributaria del cessionario di azienda nei confronti dell’Amministrazione terza, se ne potrebbe dedurre che occorra considerare le regole sulla risoluzione dei contratti contenute nel codice civile agli articoli 1453 e ss.; per cui in ipotesi di inadempimento (caso opposto a quello trattato nell’ordinanza citata poco su), per legge, gli effetti sono ex tunc, pertanto il cessionario non risulterebbe essere corresponsabile.

L’ordinanza appena richiamata concede lo spunto per pervenire alla seconda questione indicata, quella concernente **l’effettiva conoscenza, da parte del cessionario**, dell’esecuzione dell’accertamento a carico del cedente, in modo che possa esercitare il proprio **diritto alla difesa**, al quale – è possibile evincere dal testo riportato – era stata notificata una cartella di pagamento.

In Dottrina si è evidenziato, sin dall’entrata in vigore dell’articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997, che, dal momento che il cessionario è responsabile, oltretutto delle sanzioni, anche per il pagamento dell’imposta, egli potrebbe essere raggiunto in primo luogo dalla sola cartella di pagamento, benché a norma dell’articolo 16 del Decreto citato, l’atto di contestazione della violazione “dev’essere notificato anche ai coobbligati solidali”⁴¹. Si è aggiunto che, qualora

³⁸ Cfr. A. Mauro, M. Schepis, *Responsabilità dei debiti solidale con plurime cessioni di azienda*, in *Quotidiano del commercialista Eutekne*, 18 dicembre 2016, per cui il ragionamento è da considerarsi coerente con il sistema civilistico, ma non pare che nel sistema tributario la conclusione possa appalesarsi quale differente.

³⁹ Cass. n. 11972 del 2015.

⁴⁰ Cfr. C. C., art. 1458.

⁴¹ Cfr. R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999.

ciò dovesse avvenire, sia la Giurisprudenza di legittimità⁴² che quella di costituzionalità, hanno stabilito che, ancorché la pratica amministrativa non possa considerarsi legittima, il contribuente solidale mantiene il diritto di impugnare la cartella “sotto tutti i profili”. Tale legittimità della pratica amministrativa può però, più attualmente, essere messa in dubbio attraverso la considerazione della normativa che si è andata precisando nel tempo: “Tale circostanza potrebbe ravvisare la duplice omissione sia della notifica dell’atto presupposto e sia di allegazione prevista dall’art. 7 dello Statuto del Contribuente”⁴³.

L’impostazione richiamata, in ordine alla rapporto tra la cartella di pagamento e il presupposto atto impositivo, per la quale sarebbe invalida la notificazione della cartella di pagamento non proceduta dalla notifica dell’avviso di accertamento o di quella non contenente l’allegazione dello stesso, trova conferma nella Giurisprudenza di legittimità⁴⁴, la quale, con specifico riferimento alla responsabilità tributaria del cessionario di azienda, ha recentemente mutato la propria originaria impostazione. Tale impostazione originaria, superata dalla normativa, è ancora rinvenibile in alcune recenti pronunce: “È da aggiungere che questa Corte ha ritenuto legittima la richiesta di pagamento al condebitore solidale senza previa notifica nei suoi confronti di alcun avviso”⁴⁵. Si ripete che tale impostazione debba essere considerata superata.

Nonostante ciò, passando alla seconda parte della questione, quella legata al litisconsorzio, nella medesima sentenza è però confermato che, ai sensi dell’articolo 14, comma 3, del D. Lgs. n. 546/1992, “deve ritenersi che non sussiste alcuna ragione di economia processuale per escludere l’intervento adesivo dipendente nel giudizio tributario e, come nella specie, nel corso del giudizio di secondo grado”; conclusione che assume tutto il suo valore anche in considerazione della normativa più recente in merito ai rapporti intercorrenti tra avviso di accertamento e cartella di pagamento in caso di presenza del condebitore solidale: “Alla luce di tali considerazioni, l’omessa notifica dell’atto prodromico alla cartella impedisce al cessionario di partecipare tempestivamente al giudizio, la cui conclusione, evidentemente, può provocare conseguenze irreversibili ... A prescindere, dunque, dall’attività difensiva svolta dal cedente non pare possa essere messa in discussione la sussistenza del diritto di difesa in capo al cessionario sin dalla notifica dell’atto di accertamento”⁴⁶.

In breve, per concludere su questa seconda questione, si può ritenere che il cessionario solidale ha diritto affinché gli sia notificato sia l’avviso di accertamento sia la cartella di pagamento (la quale, a sua volta, deve contenere il primo in allegato). Egli è, pertanto, legittimato a impugnare autonomamente sia l’uno che l’altra. Nel caso, viceversa, in cui si sia attivato giurisdizionalmente prima il cedente, il cessionario medesimo ha diritto d’intervenire volontariamente nel processo in adesione dipendente.

⁴² Cfr. Cass. n. 12000 del 1993 e C. Cost. n. 348 del 1987.

⁴³ Cfr. L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

⁴⁴ Cfr. Cass. n. 15188 del 2013, Cass. n. 8934 del 2014 e Cass. n. 9177 del 2014.

⁴⁵ Cfr. Cass. n. 255 del 2012, nella quale è richiamata la Cass. n. 10638 del 1997.

⁴⁶ Cfr. L. Ambrosi, *La responsabilità tributaria nella cessione di azienda*, in *il fisco* n. 36/2014.

Passando alla terza e ultima questione interpretativa in merito all'ambito di applicazione dell'articolo 14 - quella concernente l'estensione dell'ambito di applicazione della disposizione in esame (strettamente connessa alla novella del 2015) -, occorre in primo luogo richiamare un documento dell'Amministrazione piuttosto risalente, ma ancora efficace, anche se superato dalla modifica appena menzionata (la quale lo conferma in toto), in ordine alla legge fallimentare. Alla domanda di un Tribunale territoriale in merito all'applicazione dell'articolo 14 in commento in sede di **procedure concorsuali**, così si espresse il Ministero delle Finanze: "si ritiene di escludere la possibilità di assoggettare le cessioni di azienda in argomento alla disciplina stabilita dalla surrichiamata disposizione"⁴⁷.

Le motivazioni a sostegno di detta conclusione dell'Amministrazione, ad avviso di chi scrive⁴⁸, sono piuttosto condivisibili. Esse, in primo luogo, fanno convergere sia la ratio dell'articolo 14 che la ratio alla base delle procedure concorsuali: "la ratio e la stessa lettera della norma sembrano di univoco significato, nel senso di essere riferite esclusivamente alle cessioni su base volontaria o negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici, quali appunto le vendite di che trattasi ... Evidentemente il legislatore tributario, nella sua valutazione prenormativa, ha inteso scongiurare all'istituto fallimentare possibili ostacoli, che potessero frustrare le finalità stesse del fallimento con conseguente pregiudizio soprattutto per la massa dei creditori". In secondo luogo l'argomentazione motivazionale è espressa secondo il metodo 'a contrario': "ove si accedesse alla tesi opposta ... si finirebbe per configurare sistematicamente in concreto ... una sorta di responsabilità «esclusiva» (e non solidale) in capo al cessionario dei beni del fallimento; responsabilità che sicuramente non è quella delineata dalla norma". Il riferimento è all'articolo 51 del R. D. n. 267/1942 (legge fallimentare), tuttora in vigore, per cui non è possibile iniziare o proseguire azioni individuali esecutive o cautelari sui beni fallimentari.

Il secondo aspetto concernente l'interpretazione dell'ambito di applicazione dell'articolo 14 in commento, come detto, concerne la **nozione di 'cessione di azienda'**. Si tratta di uno degli aspetti più importanti da dirimere per individuare con precisione quando sorge la responsabilità solidale dipendente del cessionario di azienda e a quali istituti essa si estenda.

Si è già indicato che nel Codice Civile, agli articoli 2555 e seguenti, l'usufrutto e l'affitto di azienda sono specificamente regolati nella normativa in ordine alla cessione di azienda. Si è altresì indicato che ai fini giuslavoristici di difesa dei diritti dei lavoratori, nell'articolo 2112, comma 5, ai tre istituti appena richiamati è aggiunto quello della fusione⁴⁹.

Tale difficoltà nel definire la nozione di cessione di azienda è stata subito, al momento dell'introduzione dell'articolo 14, avvertita anche nella Dottrina tributaria, giustamente in relazione all'estensione della responsabilità in oggetto.

⁴⁷ R. M. n. 112/E/1999.

⁴⁸ Nella medesima direzione: E. Grassi, *Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessione di azienda effettuate in sede di procedure fallimentari*, in *il fisco* n. 42/1999.

⁴⁹ Si evidenzia che ai fini della fusione e della scissione di società, la responsabilità per debiti tributari è regolata dall'art. 15 del D. Lgs. n. 472/1997.

La discussione ebbe origine da un pronunciamento della D. R. E. del Piemonte in cui veniva escluso che la norma potesse trovare applicazione in caso di conferimento d'azienda⁵⁰. Tale interpretazione fu considerata troppo legata al dato letterale della norma e dalla maggior parte degli interpreti rigettata⁵¹. Si evidenzia che anche nella Giurisprudenza di legittimità il conferimento è stato fatto rientrare nel genus della cessione di azienda in quanto trasferimento⁵².

In breve, secondo la Dottrina citata, dovrebbero considerarsi inclusi nella nozione di cessione di azienda: la vendita, il conferimento, la permuta, la datio in solutum, l'acquisto delle nuda proprietà, la donazione; ne dovrebbero, viceversa, essere considerati esclusi: l'acquisto mortis causa, l'affitto, l'usufrutto, l'usucapione, la vendita fallimentare.

Ciò che desta maggiori perplessità di questa ricostruzione dottrina attiene all'affitto e all'usufrutto. La motivazione che viene apportata si basa su di una interpretazione civilistica piuttosto risalente (basata su una nozione di cessione riferibile alla sola traslazione della proprietà) che attualmente sembrerebbe essere stata del tutto superata⁵³. Si deve infatti considerare che la nozione di trasferimento d'azienda ha soppiantato, a livello generale, quella di cessione d'azienda, la quale, lo si ribadisce, è una delle obbligazioni che può essere presente nei più diversi contratti tipici (e atipici) inter vivos, mentre con 'trasferimento, si dovrebbe indicare un mutamento del soggetto imprenditore indipendentemente dal titolo per cui esercita.

Dal momento che tale ultimo punto appena trattato - quello concernente l'ambito di applicazione dell'articolo 14, ossia la nozione di 'cessione di azienda' e il caso particolare delle procedure fallimentari - è stato preso in considerazione dal legislatore del 2015, si rinvia la trattazione al paragrafo seguente, in cui saranno puntualizzati i detti argomenti.

3.2. Le modifiche apportate dal legislatore nel 2015

Con l'articolo 16, unico comma, lett. g), del D. Lgs. n. 158/2015, il legislatore, come detto precedentemente, è intervenuto in modifica dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 con l'aggiunta di due commi. Il primo sulle procedure fallimentari, il secondo sulla definizione della nozione di 'cessione di azienda'. Alla luce del sistema delineato nel paragrafo precedente, nel seguito si apprezzerà l'impatto della nuova normativa.

Il primo è il comma 5-bis: "Salva l'applicazione del comma 4 [il quale, lo si richiama, concerne la cessione fraudolenta dell'azienda, nel qual caso vengono meno tutte le limitazioni

⁵⁰ D. R. E. Piemonte, Circolare n. 6/1998.

⁵¹ Cfr. R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 3/1999; S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2003.

⁵² Cfr. Cass. n. 21229 del 2006 e Cass. n. 14169 del 2013.

⁵³ L'interpretazione risalente sarebbe espressa in Cass. n. 2386 del 1958. Che l'affitto e l'usufrutto di azienda rientrino attualmente nella nozione di trasferimento o cessione di azienda è confermato da: L. De Rosa, A. Russo, M. Iori, *Operazioni straordinarie*, Milano 2014; G. Ferri, *manuale di diritto commerciale*, Milano 2006; V. Buonocore (a cura di), *Istituzioni di diritto commerciale*, Torino 2000.

alla responsabilità solidale del cessionario previste nei commi precedenti, ma non il beneficio della preventiva escussione del cedente], 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 della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio”.

Si tratta, risulta evidente, della definizione normativa di una questione già parzialmente risolta a livello interpretativo attraverso un documento di prassi del 1999 precedentemente citato⁵⁴. Occorre sottolineare che la parzialità della precedente interpretazione era dovuta al fatto, molto semplicemente, che numerosi tra gli istituti previsti attualmente nella Legge Fallimentare (R. D. n. 267/1942) a quel tempo non erano ancora stati previsti, né era stata prevista la procedura da sovraindebitamento di cui alla L. n. 3/2012. Orbene, attraverso la modifica riportata, il legislatore ha evidentemente inteso allargare, con la chiarezza della forza di legge, l'ambito di disapplicazione dell'articolo 14. Pertanto se ne può dedurre, senza poter approfondire in questa sede le questioni legate alle procedure richiamate, che, in tutte le ipotesi previste nel Regio Decreto (procedure concorsuali e istituti di composizione negoziata della crisi) e nell'ipotesi disciplinata dalla L. n. 3/2012 (gestione della crisi da sovraindebitamento), in caso si effettui una cessione di azienda, la normativa sulla corresponsabilità tributaria del cessionario debba essere disapplicata, a meno che non sia ravvisabile una frode fiscale.

Se con il comma 5-bis il legislatore ha voluto limitare l'ambito di applicazione dell'articolo 14, con il comma 5-ter, viceversa, ha tentato di definirne l'ambito applicativo, in un certo senso ampliandolo: “Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento”.

Attraverso questa previsione, da una parte si è stabilito che il conferimento rientra nella nozione di trasferimento di azienda, mentre dall'altra parte viene riproposta l'annosa questione di cosa si voglia intendere per ‘cessione di azienda’ e per ‘trasferimento di azienda’ stesso, benché, seppur indirettamente, alla luce di quanto espresso precedentemente, ne venga indicata una soluzione .

Secondo quanto finora anticipato (ossia: che non paiono ben definiti i rapporti tra i due concetti, per cui non è chiaro se la cessione di azienda sia una specie del genere trasferimento o viceversa; che non è chiaro in quali fattispecie contrattuali tipiche sia ravvisabile una cessione o un trasferimento – il riferimento è in particolare all'affitto e all'usufrutto di azienda), e secondo quanto è possibile desumere dalla novella norma, sembrerebbe potersi concludere che il trasferimento di azienda si verifichi nel caso in cui vi sia un cambiamento nella titolarità d'esercizio della stessa e che la cessione sia un'obbligazione particolare che è possibile ravvisare nei più diversi negozi, indipendentemente dalla traslazione della proprietà. In questa direzione interpretativa, l'affitto e l'usufrutto rientrerebbero a pieno titolo nella

⁵⁴ R. M. n. 112/E/1999.

definizione di trasferimento di azienda – nozione che quindi assumerebbe un connotato di generalità più ampio di quello di cessione – esattamente con quanto previsto nel giuslavoristico articolo 2112 del codice civile. Si evidenzia che in tali ipotesi si assisterà a un doppio trasferimento: il primo al momento della stipula del contratto e il secondo al momento del suo scioglimento.

In sostanza l'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 risulterebbe applicabile nelle seguenti ipotesi (salvo nell'evenienza del comma 5-bis, ossia nel caso in cui tali negozi siano inseriti in uno dei casi previsti per le società in crisi, a meno che non sia ravvisabile un intento fraudolento):

- La vendita
- il conferimento
- la permuta
- la datio in solutum
- l'acquisto delle nuda proprietà
- la donazione
- l'affitto
- l'usufrutto

In tutte queste ipotesi è possibile ravvisare quell'elemento di accordo tra le parti che manca nell'usucapione e nell'acquisto mortis causa. In questi ultimi due casi difatti è assente la figura del cedente d'azienda.

Per concludere si può affermare che l'intervento legislativo - da potersi accogliere con favore, benché nella sua portata innovativa piuttosto limitato, in quanto le questioni che si è voluto dirimere erano già state in parte risolte per via interpretativa - rende chiaro con forza di legge quale sia l'ambito applicativo dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 sulla responsabilità tributaria del cessionario di azienda.