
Cessione di azienda e responsabilità tributaria

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 18 Giugno 2009

il cessionario dell'azienda è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni, in relazione alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei 2 anni precedenti. Tuttavia il legislatore ha previsto limitazioni a tale responsabilità, ed in alcuni casi, l'esonero totale dalla medesima...

La normativa concernente la responsabilità della cessione d'azienda è contenuta nell'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che riprende in larga misura la previsione espressa nell'art. 19 della legge n. 4 del 1929. Il cessionario dell'azienda è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni, in relazione alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei 2 anni precedenti. Tuttavia il legislatore ha previsto limitazioni a tale responsabilità, ed in alcuni casi, l'esonero totale dalla medesima.

Normativa di base

La disciplina di riferimento prevede che il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. L'obbligazione del cessionario è, tuttavia, 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. Come vedremo più avanti, gli uffici e gli enti interessati, quali Agenzia delle entrate, regioni, province e comuni, sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta. La responsabilità del cessionario non è soggetta a limitazioni qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Responsabilità solidale fra cedente e cessionario

Come osservato, il cessionario è responsabile, in solido con il cedente, per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a:

- Violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione;
- Violazioni già contestate (e alle sanzioni già irrogate), nel medesimo periodo, anche se commesse in epoca anteriore.

La nuova norma amplia, commenta la circolare ministeriale 10 luglio 1998, n. 180/E rispetto al citato art. 19 (che faceva riferimento solo all'anno del trasferimento e ai due precedenti), le ipotesi di responsabilità del cessionario e, tuttavia, introduce due importanti limitazioni sotto altro profilo, stabilendo che:

- a. Al cessionario va riconosciuto il beneficio della previa escussione del cedente e
- b. La responsabilità solidale (sussidiaria) non può eccedere il valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito.

Il beneficio della previa escussione accordato al cessionario, impone all'ufficio o all'ente di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente. Chiusa questa fase, il credito (residuo) può essere fatto valere nei confronti del cessionario. Il valore dell'azienda o del ramo di azienda 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. E' da sottolineare che per configurarsi la responsabilità del cessionario non è 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 (salvo prova contraria) desunta, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. d) del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti. Si noti come il debito d'imposta, sulla plusvalenza realizzata per la cessione di azienda in capo cessionario, sorge in un momento successivo all'atto di trasferimento dell'azienda, ossia con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la plusvalenza è stata conseguita. Con Nota dell'Agenzia entrate di Genova è stato precisato che la responsabilità del cessionario non può essere estesa al debito tributario relativo al periodo d'imposta in cui la plusvalenza è stata conseguita.

Limiti giuridici alla responsabilità

Il legislatore ha previsto un'ulteriore limitazione alla responsabilità del cessionario, disponendo che la sua obbligazione (sussidiaria, come si è detto) 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. Di conseguenza, gli uffici e gli enti (uffici delle entrate, comuni, province, regioni, ecc.) sono tenuti a rilasciare all'interessato che ne faccia richiesta un certificato (in bollo 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. 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 o dell'ente competenti, ancorchè alla data del trasferimento non sia stato ancora emesso il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione. Il cessionario è liberato da ogni obbligazione nel caso di certificato negativo e nel caso che il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta. Gli uffici e gli enti interessati dovranno quindi dedicare la massima cura e tempestività nell'esame delle richieste presentate e nel rilascio dei relativi certificati. In ordine al termine di quaranta giorni previsto, la prassi amministrativa ha chiarito che lo stesso decorre dalla data in cui la richiesta perviene all'ufficio o all'ente, mentre il termine finale si identifica con il giorno di ritiro del certificato presso gli sportelli dell'ufficio o dell'ente ovvero con quello di spedizione mediante lettera raccomandata. La circostanza che l'obbligazione del cessionario sia fissata con riferimento al debito risultante "alla data del trasferimento" dell'azienda o del ramo di azienda, non esclude che, in mancanza di una diversa disposizione, il certificato possa essere richiesto in qualsiasi tempo, sia prima che dopo la cessione. La previsione normativa è finalizzata anche a porre il cessionario in grado di conoscere preventivamente le responsabilità che potrebbero conseguire all'acquisto dell'azienda, per cui anche il cessionario in fieri deve ritenersi legittimato a chiedere la certificazione. In detta ipotesi, peraltro, è necessario che il cedente in fieri manifesti esplicitamente il proprio consenso alla richiesta del certificato da parte di terzi. Resta inteso, comunque, che il cessionario non può ritenersi esonerato da responsabilità con riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato (o la data di scadenza del termine dei quaranta giorni in caso di mancato rilascio) e quella in cui avviene il trasferimento dell'azienda.

Esonero da limiti alla responsabilità

Tutte le limitazioni della responsabilità, previste dal legislatore, vengono meno se la cessione dell'azienda - anche se avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni - sia stata attuata in frode ai crediti di natura tributaria (si consideri, per esempio, la previsione espressa nell'art. 97 del D.P.R. n. 602 del 1973 in ordine agli atti fraudolenti compiuti dal debitore al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi e sanzioni amministrative). Infatti, la frode si presume, salvo prova contraria, se il trasferimento è effettuato nei sei mesi successivi alla constatazione di una violazione penalmente rilevante e suscettibile di radicare l'azione corrispondente (e cioè se l'azione penale è proponibile in quanto non ostano cause che ne impediscono l'esercizio, come per esempio la prescrizione del reato).

Riepilogando, la responsabilità del cessionario non è soggetta ad alcuna limitazione, sia che si tratti di frode concretamente accertata (la cui prova deve essere sempre fornita dall'ufficio) sia che si tratti di frode semplicemente presunta e non vinta da prova contraria. In entrambi i casi, nessun effetto limitativo e tanto meno liberatorio può derivare dal certificato eventualmente rilasciato (o dal mancato rilascio nel termine di quaranta giorni) essendo tutto ciò superato dal provato disegno fraudolento. Il cessionario risponderà pertanto solidamente (ma senza più il beneficio della previa escussione del cedente) ed illimitatamente di tutte le violazioni commesse dal cedente fino alla data del trasferimento, anche se a tale data le stesse non siano state ancora constatate, purchè ovviamente vengano rispettati i termini di decadenza previsti per l'accertamento. Antonino Romano 18 Giugno 2009