Cessione e affitto d'azienda: attenzione agli abusi e conseguenti risvolti penali

di Antonino & Attilio Romano

Pubblicato il 8 Febbraio 2014

le operazioni di cessione ed affitto d'azienda che il Fisco considera elusive possono dare seguito a processi penali per reati relativi all'elusione fiscale

A forte rischio il trasferimento del *core business* aziendale da una posizione giuridica gravata da debiti ad un'altra. Se l'entità economica oggetto dell'operazione straordinaria non rientra nel concetto di azienda esiste fondato pericolo non solo per riprese a tassazione da parte del fisco, ma anche che il contratto possa essere ritenuto simulato e dunque pregiudizievole alla procedura di riscossione dei debiti in capo alla società cedente o locatrice, integrando così fattispecie di reato "di pericolo" ex art. 11 del D.lgs. 10.03.2000, n. 74/2000.

Definizione di azienda

Gli elementi costitutivi dell'azienda sono i beni di qualsiasi natura e l'organizzazione che realizzano un collegamento funzionale per l'esercizio dell'impresa.

In virtù di quanto previsto dall'art. 2555 del codice civile, è l'imprenditore colui che utilizza e coordina il complesso dei beni che costituiscono l'azienda al fine dell'esercizio dell'attività economica che comprende [1] pertanto:

- beni materiali;
- beni immateriali.

In giurisprudenza è diffusa la tendenza a ricondurre nel concetto di azienda, in virtù di un orientamento giurisprudenziale, anche i rapporti giuridici, cioè debiti e crediti - su cui torneremo più avanti - mentre non sono certamente riconducibili tra i beni che compongono l'azienda le autorizzazioni amministrative all'esercizio dell'attività d'impresa, avendo carattere personale.

La sussistenza di una organizzazione autonoma funzionale allo svolgimento di una attività d'impresa[2], ma anche la mera potenzialità produttiva dell'insieme di beni e servizi appaiono elementi sufficienti a configurare un complesso aziendale suscettibile di consentire l'esercizio dell'attività imprenditoriale[3].

Operazioni straordinarie di cessione o affitto di azienda

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Trasferimento di azienda o cessione di beni ?

Tra i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda, ai sensi degli artt. 2556 e ss. c.c., la prassi quotidiana registra nel corso degli ultimi anni un esponenziale ricorso alla cessione ed all'affitto del complesso aziendale.

In virtù di quanto espresso in precedenza, il **trasferimento** o **l'affitto** dell'azienda devono avere per oggetto un compendio di beni funzionalmente strutturato ed in grado di consentire l'esercizio e la prosecuzione dell'impresa.

In sostanza si ha trasferimento d'azienda

ogni volta che venga ceduto (o concesso in affitto) un insieme di elementi costituenti un complesso organico e funzionalmente adeguato a conseguire lo scopo in vista del quale è stato posto in essere. E' necessario e sufficiente che sia stata ceduta (o concessa in affitto) un'entità economica ancora esistente, la cui gestione sia stata effettivamente proseguita o ripresa dal nuovo titolare con le stesse o analoghe attività economiche[4].

Che si tratti di trasferimento aziendale, ovvero di trasferimento di singoli beni aziendali, si desume da dati oggettivi valutando il caso concreto. La giurisprudenza si riferisce talvolta a criteri oggettivi, per cui considera avvenuta una cessione di azienda:

- quando il complesso organizzato di beni, destinato all'organizzazione produttiva, non sia completo necessitando per il suo esercizio l'effettivo apporto di altri beni[5];
- al momento in cui si perfeziona la comune intenzione delle parti contraenti oltre alla obiettiva consistenza dei beni dedotti nel contratto[6];
- se il trasferimento non riguarda solo il marchio dell'impresa identificato quale mero contrassegno o simbolo la cui trasferibilità non migliora nè facilita la gestione e l'organizzazione dell'azienda già esistente, ma necessita al fine di esplicare la propria utilità economica, l'inserimento all'interno di un apparato produttivo[7].

Ciò che appare fondamentale è la circostanza secondo cui, una volta avvenuta la separazione dall'azienda alienante (o, in ipotesi di affitto, locatrice), il complesso aziendale continui pur sempre a rappresentare un compendio di beni idoneo all'esercizio in maniera autonoma dell'impresa[8].

Come osservato da attenta dottrina[9] le parti possono escludere specifici cespiti avendo cura di non alterare l'unità funzionale e produttiva dell'azienda; in caso contrario si ci troverà di fronte ad una ipotesi di cessione (o di locazione) di beni aziendali ancorché a seguito del loro trasferimento vengano organizzati in azienda[10].

La sorte dei crediti e debiti della società cedente ed affittante

Un discorso a parte riguarda la valutazione riferita all'eventuale trasferimento i*pso iure* dei rapporti giuridici, cioè crediti (art. 2559 c.c.) e debiti (art. 2560 c.c.) dell'impresa cedente, pendenti alla data di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

stipula dell'atto di cessione o di affitto dell'azienda.

Secondo la giurisprudenza prevalente la cessione dell'azienda ha carattere unitario ed importa il subentro del cessionario in tutti gli elementi costituenti l'*universitas* senza necessità di specifica pattuizione contrattuale([11]) ivi compresi crediti e debiti.

Di diverso avviso appare parte della dottrina ([12]) secondo cui sembrerebbe essere consentito escludere dalla cessione di azienda uno o più o anche tutti i crediti senza che ciò determini un'alterazione giuridica e concettuale della nozione di azienda.

Allo stesso modo anche il passaggio dei debiti in capo al cessionario non sarebbe automatico ed avrebbe luogo solo a seguito di espresso accordo con i creditori nel quale è ravvisabile un accollo convenzionale.

Tuttavia, l'iscrizione nei libri contabili obbligatori rappresenta elemento certamente costitutivo della responsabilità dell'acquirente e non può essere surrogata dalla prova della sua conoscenza dell'esistenza dei debiti suddetti.

Analoghe considerazioni valgono anche per la sorte dei crediti e dei debiti in capo all'impresa affittante che, a seguito dell'affitto d'azienda, andrebbero trasferiti all'affittuario. L'art. 2558 c.c. si occupa della successione dei contratti nell'ambito della <cessione di azienda> specificando che "… se non è pattuito diversamente, l'acquirente subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale …", estendendo testualmente al terzo comma queste disposizioni anche al caso di usufrutto ed affitto di azienda.

Dal momento che gli articoli successivi riguardano rispettivamente i crediti (art. 2559 c.c.) ed i debiti (art. 2560 c.c.), è stato ritenuto, da dottrina e giurisprudenza dominante, che l'art. 2558 c.c. riguardi solamente i contratti a prestazioni corrispettive, cosicché, per i crediti ed i debiti non collegati ad un rapporto sinallagmatico (i.e. contratto unilaterale come il contratto di mutuo) si dovranno applicare i citati artt. 2559 e 2560 c.c. (applicabili però, come vedremo, solo al caso di cessione di azienda e non al caso di affitto della stessa). Come secondo requisito deve trattarsi di contratti inerenti all'azienda e non dunque stipulati dal titolare per fini che da questa prescindano.

Infine, come ultimo requisito, il codice richiede che si tratti di contratti che non abbiano carattere strettamente personale, cioè quei contratti che implichino una prestazione oggettivamente infungibile o quelli in cui si ha un'infungibilità soggettiva della prestazione.

L'art. 2559 c.c. prescrive che i crediti relativi all'azienda ceduta abbiano effetto nei confronti dei terzi anche indipendentemente dalla notifica nei confronti del debitore o di una sua accettazione.

Ora, è stato argomentato che, dal momento che il secondo comma dell'art. 2559 c.c. estende tale disciplina, contrariamente a quanto si è visto avvenire nel precedente articolo, solo al caso di usufrutto d'azienda, si deve ritenere la disposizione non sia applicabile al caso di affitto di azienda.

Il silenzio sulla sorte dei crediti (limitatamente all'ipotesi di affitto di azienda) non significa però che non si realizzi l'effetto traslativo, ma significa solo che non si applica la particolare disciplina prevista nell'articolo in esame.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Le stesse conclusioni dovrebbero trarsi anche per quanto riguarda l'art. 2560 c.c. che prevede una responsabilità solidale fra l'alienante e l'acquirente per i debiti relativi alla azienda ceduta; in questo articolo infatti non si estende testualmente tale disciplina né all'usufrutto né tantomeno all'affitto.

La dottrina propende per la seconda ipotesi, escludendo dunque la responsabilità solidale del conduttore d'azienda nei confronti del locatore per i debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda affittata, da questo contratti prima dell'affitto.

Del resto, la responsabilità per debiti altrui ha carattere eccezionale ed il 2560 non prevede altri ipotesi al di fuori della cessione d'azienda in senso stretto. E, se nella cessione d'azienda la responsabilità solidale dell'acquirente è giustificata dal fatto che il debitore originario, l'alienante, ha diminuito la propria capacità patrimoniale, lo stesso non può dirsi nel caso di affitto di azienda in quanto i beni rimangono pur sempre nella titolarità del affittante.

Operazioni straordinarie ed ipotesi di sottrazione di beni al pagamento delle imposte

Come opportunamente segnalato da alcuni Autori[13] nell'ipotesi di compimento di operazioni straordinarie esiste il fondato pericolo non solo di contestazioni da parte del fisco in ordine al regime di tassazione adottato, ma anche eventuali integrazioni dei requisiti della condotta di cui all'art. 11, D.lgs. 10.03.2000, n. 74, dettato in materia di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Tale norma punisce 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.

In termini più chiari, e limitando la nostra indagine alle fattispecie più frequenti quali la cessione dell'azienda (o ramo di essa) e l'affitto dell'azienda, se l'atto viene perfezionato:

- simulando la presenza di una (effettiva) azienda;
- tra la società che trasferisce o concede in affitto gravate da rilevanti debiti tributari ed un'altra entità giuridica, magari riconducibile alla prima;

l'intera fattispecie potrebbe essere ricondotta, a determinate condizioni, a fattispecie tendente al fittizio depauperamento del patrimonio del contribuente debitore verso l'erario e finalizzata a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva nei confronti del cedente o dell'affittante.

Cessione di azienda (o ramo di azienda)

L'operazione di cessione di azienda determina il trasferimento dei cespiti aziendali da una entità giuridica ad un'altra. In tale fattispecie, come abbiamo già osservato, l'alienante non è liberato dai debiti inerenti l'esercizio dell'azienda ceduta se non risulta che i creditori (ivi compreso l'erario) vi abbiano

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

acconsentito (art. 2560, c. 1, c.c.); trattandosi di impresa commerciale dei debiti risponde l'acquirente se risultano dai libri contabili obbligatori (art. 2560, c. 2, c.c.);

Inoltre, l'acquirente 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 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 (art. 14. D.lgs. 18.12.1997, n. 472).

In sostanza, nella cessione dell'azienda o del ramo aziendale alla responsabilità civilistica per i debiti sociali in capo al venditore ed all'acquirente si aggiunge la previsione dettata dal decreto legislativo recante disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria che individua una responsabilità solidale, entro certi limiti, tra cedente e cessionario.

Tenuto conto che nella cessione di azienda l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi, per il soddisfacimento dei debiti erariali anche al cessionario riteniamo che lo spazio applicativo della fattispecie penale non possa che operare, al verificarsi a seguito di un accertamento di fatto, ove si verifichi ([14]):

- dal punto di vista oggettivo, che le operazioni poste in essere risultino pienamente idonee a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva dei crediti vantati dallo Stato;
- dal punto di vista soggettivo, la sussistenza dell'elemento psicologico della fattispecie, rappresentato dalla volontà di sottrarsi al pagamento delle imposte, delle sanzioni e degli interessi dovuti.

Ad esempio, la prospettazione di operazione di ristrutturazione aziendale attraverso cui si realizza la cessione del ramo aziendale individuato negli asset immobiliari ad una costituenda società e la contestuale messa in liquidazione del ramo operativo gravato di consistenti debiti verso l'erario rappresenta certamente una ipotesi di "svuotamento" delle società da ogni garanzia patrimoniale e finalizzata ad un preordinato fallimento, con gravissimi indizi in ordine al compimento del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, nonché di altre fattispecie di carattere fallimentare. In tale direzione, la fattispecie penale non richiede né che l'amministrazione Finanziaria abbia già compiuto un'attività di verifica, accertamento o iscrizione a ruolo e, né la sussistenza di una procedura di riscossione in atto.

Allo stesso tempo, tuttavia, come osservato in dottrina[15] non appare condivisibile la posizione giurisprudenziale secondo cui l'art. 11, D.lgs. n. 74/2000, essendo reato di pericolo appaia in ogni caso "*… un mezzo indubbiamente volto, al di là dell'esito … a rendere più difficile l'aggressione dei beni del debitore …*"[16].

E' da rigettare la posizione che attribuisce a qualsiasi strumento giuridico utilizzato per modificare la fisiologia della vita aziendale o societaria determini funzione preordinata alla sottrazione dei beni al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

pagamento delle imposte, ed in particolare quando non sia sempre così palese una convincente logica economica-giuridica sottostante l'operazione.

Affitto di azienda

Nella operazione straordinaria di affitto d'azienda non si realizza il trasferimento del complesso aziendale ma unicamente la concessione in godimento previa la corresponsione di un canone periodico a favore dell'affittante.

Anche in questo caso è' evidente che la stipula di un contratto di affitto tra due società che adempiono agli obblighi fiscali nel rispetto della normativa vigente, ove vengano dettagliate le pattuizioni contrattuali, individuato e corrisposto con regolarità un canone di locazione congruo rispetto ai beni concessi in godimento, difficilmente potrà indurre i verificatori a configurare stratagemmi artificiosi tendenti a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario dell'affittante.

Di tutt'altro tenore appaiono le considerazioni riferite a contratti di affitto di azienda (ove esistente), quando:

- risultino privi di effettiva e/o adeguata contropartita;
- si realizzino tra enti giuridici riconducibili;
- la società affittante, non più operativa, risulti gravata da debiti erariali venga magari, successivamente al contratto di affitto, posta in liquidazione volontaria.

In tali ipotesi è presumibile che il contratto risulti preordinato ad avvantaggiare i soci delle due società a scapito dei creditori, come per esempio, l'erario che può soddisfarsi unicamente sul canone di affitto stante l'assenza di attività imprenditoriale da parte del concedente l'azienda.

Trattasi, ed è evidente, di una chiara fattispecie ex art. 11, D.lgs. n. 74/2000, potenzialmente idonea a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva dei crediti fiscali vantati nei confronti della società affittante.

Ed ancora un contratto di locazione stipulato per finalità estranee all'azienda può integrare anche gli estremi della bancarotta per distrazione, quando venga stipulato in previsione del fallimento ed allo scopo di trasferire la disponibilità di tutti o dei principali beni aziendali ad altro soggetto giuridico.

6 febbraio 2014

Attilio ed Antonino Romano

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1 Art. 2, c. 1, lettera i, della Direttiva del Consiglio CEE 90/434.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2 Corte di Giustizia CE, causa C-50/91, 17.07.1969; Corte di Cassazione, 13.12.1996, n. 11149; Corte di Cassazione sentenze nn. 28.04.1998 n. 4319; 9.07.1992, n. 8362; 19.07.1991, n. 8032; 23.01.1990, n. 353.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

3 C.M. 19.12.1997, n. 320/E.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

4 In tal senso, Corte di Cassazione, 17.07.2002, n. 10193.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

5 Corte di Cassazione, 9.03.1984, n. 1640.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

6 Corte di Cassazione, 26.07.1993, n. 8365.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

7 Corte di Cassazione, 12.03.2007, n. 5716.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

8 R.M. 29.04.2003, n. 98/E.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

9 G. MANZANA, Conferimento di azienda, "Contabilità e Bilancio", maggio 2011.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

10 Corte di Cassazione, sentenza 24.09.1996, n. 6417.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

11 Corte di Cassazione, sentenze 27.03.1996, n. 2714; 9.6.1981, n. 3723; 9.12.1974, n. 4140.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

12 Consiglio Nazionale del Notariato, circolare 16.12.1993, secondo cui il Notaio, chiamato a ricevere l'atto di cessione di azienda, dovrebbe inserire sempre in atto un'apposita clausola per disciplinare i crediti ed i debiti aziendali.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

13 L. LAURICELLA, Valutazioni, opportunità e limiti dell'operazione di conferimento d'azienda, il fisco n. 41 del 11,11,2013, pag. 6338.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

14Corte di Cassazione 18.08.2011, n. 19595.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

15 A. SANSON. Operazioni straordinarie e art. 11 del D.lgs. n. 74/2000: gli incerti confini della fattispecie penale, La Rivista delle Operazioni straordinarie, agosto-settembre 2013, Euroconference.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

16Corte di Cassazione, 27.09.2012, n. 37415.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D