

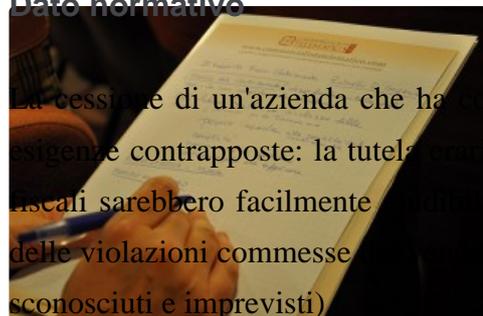
Responsabilità tributaria del cessionario di azienda (con debiti tributari) nei casi di cessione effettuata dal cedente in frode al Fisco

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 18 Febbraio 2016

la cessione di un'azienda che ha contratto debiti tributari o ha commesso violazioni fiscali denota due esigenze contrapposte: la tutela erariale (perché se la cessione annullasse i precedenti debiti gli obblighi fiscali sarebbero facilmente eludibili) e la tutela dell'acquirente (il quale potrebbe essere inconsapevole delle violazioni commesse dal venditore in passato e quindi si ritroverebbe a rispondere di inadempimenti sconosciuti e imprevisi) - analisi delle problematiche che nascono in fase di operazione straordinaria

Dato normativo



La cessione di un'azienda che ha contratto debiti tributari o ha commesso violazioni fiscali denota due esigenze contrapposte: la tutela erariale (perché se la cessione annullasse i precedenti debiti gli obblighi fiscali sarebbero facilmente eludibili) e la tutela dell'acquirente (il quale potrebbe essere inconsapevole delle violazioni commesse dal venditore in passato e quindi si ritroverebbe a rispondere di inadempimenti sconosciuti e imprevisi).

Il cessionario dell'azienda è responsabile in solido con il cedente per il pagamento delle imposte 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 limitazioni¹ a tale responsabilità, ed in alcuni casi l'esonero totale dalla medesima. In tema di responsabilità solidale, l'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997² disciplina la materia della responsabilità dipendente da cessione di azienda o di un ramo di azienda, prevedendo la predetta responsabilità del cessionario 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. In particolare il comma 1 stabilisce 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 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 periodo³, anche se commesse in epoca anteriore⁴.

Natura giuridica

Non si tratta, di una responsabilità solidale paritetica, bensì una solidarietà dipendente⁵ (cd. responsabilità di imposta), che si realizza quando la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto che, pur non avendo realizzato il fatto indice di capacità contributiva, risulta collegato al fatto imponibile, ovvero al contribuente, sulla base di un rapporto (nella specie la cessione di azienda).

Aspetti processuali

In base ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 è ammissibile l'intervento, adesivo dipendente nel giudizio tributario, spiegato direttamente nel giudizio di appello, dell'acquirente del ramo d'azienda responsabile solidale, fatto salvo il beneficio di escussione del cedente, *ex art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti. Nel processo tributario, l'intervento adesivo dipendente è ammesso in tutte le ipotesi in cui l'atto impositivo può pregiudicare i diritti di un terzo, producendo, direttamente, effetti giuridici nei suoi confronti. Tale circostanza è particolarmente sentita nei confronti dei coobbligati solidali dipendenti, ove il vincolo solidale legittima l'Ufficio a notificare all'obbligato dipendente (ad esempio, al cessionario d'azienda *ex art. 14 del D.Lgs. 472/97, obbligato dipendente*) una cartella di pagamento sulla base dell'accertamento emesso nei confronti del cedente (obbligato principale). Quindi, l'art. 14 del D.Lgs. 546/92, che circoscrive l'intervento alle parti destinatarie dell'atto impugnato o parti del rapporto controverso, non va interpretato letteralmente, ammettendo l'intervento anche ove nessun provvedimento impositivo sia stato notificato al terzo interveniente. Inoltre, l'intervento del terzo, nelle forme contemplate dall'art. 14 del D.Lgs. 546/92, può avvenire anche in appello (Cass. civ. Sez. V, 12-01-2012, n. 255).

Novella normativa

Il decreto legislativo, recante la revisione del sistema sanzionatorio, introduce, dall'1 gennaio 2016, una novità in materia di responsabilità del cessionario nell'ambito del trasferimento dell'azienda. Infatti, vengono aggiunti all'articolo 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, rubricato cessione di azienda, due commi. In ordine all'ambito di applicazione della responsabilità ad altre forme di alienazione, con riguardo al conferimento d'azienda si ricorda che il decreto legislativo n. 158/2015 per la revisione del sistema penale tributario, mediante modifiche del D.Lgs. n. 74 del 2000 (Titolo I) e la modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo (Titolo II) per l'attuazione all'articolo 8 della legge delega n. 23 del 2014 ha introdotto , i nuovi commi 5-bis e 5-ter nell'art. 14 che rispettivamente prevedono una causa di disapplicazione della norma in esame quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio e l'estensione dell'applicazione dell'intera disciplina, in quanto compatibile, anche con riferimento alla fattispecie di conferimento di azienda⁶.

L'articolo 16, comma 1, lettera g, del decreto sulla revisione delle sanzioni, modifica il menzionato articolo 14, aggiungendo due commi. Nello specifico:

- con il comma 5-bis, si introduce una causa di disapplicazione della norma quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio. Rimane ferma la regola per effetto della quale tutte le limitazioni della responsabilità vengono meno se la cessione dell'azienda, anche se avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni, sia stata attuata in frode ai crediti tributari;
- con il comma 5-ter, si estende l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 14, in quanto compatibile, anche con riferimento alla fattispecie di conferimento di azienda ed a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda.

Sul punto è bene ricordare che resta applicabile la disciplina riguardante la responsabilità relativa al pagamento delle sanzioni nei casi di trasformazione, fusione e scissione di società ed enti, prevista dall'articolo 15 del D.Lgs. n. 472/1997. va evidenziato che le nuove disposizioni entrano in vigore a partire dal 1° gennaio 2017.

Limitazione responsabilità

Il successivo comma 2, dell'articolo 14, prevede una limitazione alla responsabilità⁷ del cessionario, disponendo che la sua obbligazione sussidiaria è limitata⁸ 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. Ai sensi del comma 3 l'obbligazione è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici e degli Enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza, i quali, su istanza dell'interessato, sono obbligati a rilasciare un certificato di esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per cui i debiti non sono stati soddisfatti. Il rilascio di certificazione negativa ovvero il mancato rilascio entro quaranta giorni dalla richiesta ha un effetto liberatorio nei confronti del cessionario.

Tuttavia, ai sensi del successivo comma 4 la responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nell'articolo 14 qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni. Il comma 5, infine, stabilisce una presunzione della frode indicata al comma precedente nel caso di una cessione effettuata nell'arco di sei mesi da una constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Ne deriva che il cessionario che incorre nella responsabilità prevista ai commi 4 e 5, non potrà godere della limitazioni previste nei commi 1 e 2 che consistono per il cessionario nel rispondere solidalmente per i debiti dell'azienda ceduta entro i limiti del valore della stessa, nell'esperimento del *beneficium excussionis* del cedente e nel dover rispondere per i soli debiti che risultano dal certificato previsto del comma 3 rilasciato dall'A.F. L'[art. 14](#) del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, introducendo misure antielusive a tutela dei crediti tributari, è norma speciale rispetto all'[art. 2560](#), c. 2, c.c., diretta ad evitare, tramite la previsione della responsabilità, solidale e sussidiaria, del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente, che, attraverso il trasferimento dell'azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell'interesse pubblico.

Ne consegue che, nell'ipotesi di cessione conforme a legge (commi 1, 2 e 3) ed in base ad un criterio incentivante volto a premiare la diligenza nell'assumere, prima della conclusione del negozio traslativo, informazioni sulla posizione debitoria del cedente, la responsabilità ha carattere sussidiario, con *beneficium excussionis*, ed è limitata nel *quantum* (entro il valore della cessione) e nell'oggetto (con riferimento alle imposte e sanzioni relative a violazioni commesse dal cedente nel triennio prima del contratto ovvero anche anteriormente, se già irrogate o contestate nel triennio, ovvero entro i limiti del

debito risultante, alla data del contratto, dagli atti degli uffici finanziari e degli enti preposti all'accertamento dei tributi); qualora, invece, si tratti di cessione in frode al fisco, la medesima responsabilità è presunta *iuris tantum* "quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante", senza che si applichino le limitazioni stabilite dai primi tre commi della norma (Cass. 14-03-2014 n. 5979 sez. 5).

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, purché ovviamente vengano rispettati i termini di decadenza previsti per l'accertamento. **Ne consegue, che l'Amministrazione finanziaria per disapplicare le limitazioni a beneficio dell'acquirente l'azienda deve provare e motivare in merito alla mala fede del cessionario ovvero che cessione sia stata attuata in frode ai crediti tributari. Pertanto, la cartella di pagamento, emessa senza tener conto della citate limitazioni alla responsabilità del cessionario, compresa la preventiva escussione, relativa ai debiti fiscali della società cedente notificata alla società acquirente coobbligata per i debiti della cedente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 472/97 necessita- a pena di nullità per violazione dell'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente - l'esplicitazione della ricorrenza dei presupposti, per l'applicazione del comma 4 dell'art. 14 D.Lgs. 472/97 (ossia l'ipotesi della cessione dell'azienda in frode ai creditori). Non è pertanto sufficiente un mero generico rinvio all'art. 14.**

Beneficium excussionis

Con riferimento alla responsabilità solidale del cessionario d'azienda, l'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 fa salvo il beneficio della preventiva escussione del debitore principale. La tutela di tale *beneficium excussionis* si esercita prima dell'inizio dell'esecuzione forzata, mediante la impugnazione della cartella di pagamento, nella sua parte precettiva. Tale beneficio, infatti, non è opponibile in sede di riscossione forzata, già iniziata, per il divieto alla opposizione all'esecuzione forzata ed alla contestazione della

regolarità formale del titolo esecutivo e della sua notifica.

18 febbraio 2016

Ignazio Buscema

1 Il legislatore ha previsto importanti limitazioni a questa responsabilità: la preventiva escussione del cedente; l'obbligo di versamento non eccedente il valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito; l'obbligazione del cessionario 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.

2 La risoluzione del contratto di cessione di ramo d'azienda non impedisce al fisco di pretendere dal cessionario il pagamento delle imposte e delle sanzioni. Si tratta di una disposizione che, quanto ai rapporti tributari, introduce una disciplina speciale in tema di cessione di azienda, regolando diversamente gli effetti della cessione sui debiti del cedente rispetto alla normativa civilistica, che deve comunque ritenersi pienamente operante nella parte in cui non è derogata. Ora, essendo pacifico nel caso che il credito fiscale riguardava l'anno 2004 e che la cessione del ramo d'azienda conclusa fra il debitore e il cessionario era stata stipulata all'inizio del 2004, a fronte dell'accordo successivamente concluso verso la fine dello stesso anno, *"non può revocarsi in dubbio"* la piena operatività della cessione ai fini della responsabilità del cessionario in ordine alle obbligazioni relative all'anno di conclusione dell'accordo di trasferimento d'azienda in forza del ricordato articolo 14 d.lgs. n. 472/1997 posto che l'accordo transattivo non poteva spiegare efficacia retroattiva in relazione a quanto previsto dagli articoli 1372 c.c. e successivi, né poteva avere valenza nei confronti dei terzi se qualificato come risoluzione per inadempimento – per come erroneamente ritenuto dalla CTR, in relazione a quanto previsto dall'art. 1458 c. 2 c.c.. (Cass. 09-06-2015 n. 11972 sez. T).

3 La circolare 180/98 ha chiarito che rilevano le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione o nel biennio precedente e già constatate dall'ufficio o dall'ente, ancorché alla data del trasferimento non sia stato ancora emesso il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione. Vale a dire, quindi, che soltanto ciò che risulta notificato o constatato al venditore fino alla data del trasferimento può essere preteso in via solidale e sussidiaria anche dall'acquirente.

4 Per rafforzare le tutele dell'Amministrazione Finanziaria si prevede la possibilità che la stessa possa rivalersi su entrambi i soggetti, cedente e cessionario, nell'ambito di un'operazione di cessione d'azienda, relativamente a:

- imposte e sanzioni inerenti a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione d'azienda e nei due anni precedenti; in tal caso, la responsabilità solidale si applica anche per violazioni non contestate dall'Amministrazione

Finanziaria;

- imposte e sanzioni già irrogate e contestate, relativi a periodi precedenti il secondo anno a quello in cui è avvenuto il trasferimento d'azienda.

La responsabilità tributaria solidale tra cedente e cessionario d'azienda è mitigata dalle stesse disposizioni dell'articolo 14, D. Lgs. 472/1997, che prevedono:

- la preventiva escussione del cedente;

- la solidarietà del cessionario entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito.

5 Corte Suprema di Cassazione sentenza n. 255 del 12/01/2012 ;Cass. civ. Sez. Trib, Ord. del 17/06/2014, n. 13791.

6 Il ministero dell'Economia e delle finanze (risoluzione 112/99) aveva in passato già escluso tale responsabilità per le compravendite eseguite nelle procedure concorsuali A decorrere dal 1 gennaio 2016 anche il conferitario, ovvero ogni altro soggetto che acquisisce a qualsiasi titolo la proprietà dell'azienda, sarà responsabile, secondo le nuove previsioni contenute nell'articolo 14 del Dlgs 472/97. Si tratta, in questo caso, di un evidente ampliamento volto a escludere che, con operazioni diverse dalla cessione, si possa eludere l'obbligo di rispondere nei termini sopra citati delle violazioni fiscali pregresse. La responsabilità solidale scatterà in tutte le ipotesi di trasferimento dell'azienda. Quindi compravendita, donazione, conferimento, eccetera. Il soggetto che subentra risponde dei debiti tributari del precedente titolare.

7 La CTR di Potenza, con la sentenza n. 326/01/15 ha confermato l'annullamento di una cartella di pagamento per imposte e sanzioni notificata a una Srl quale cessionaria di ramo d'azienda, per violazione dell'art. 14, D. Lgs. 472/1997, il quale prevede la responsabilità tributaria solidale tra cedente e cessionario d'azienda con i seguenti limiti:

- preventiva escussione del cedente;

- solidarietà del cessionario entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito.

La CTR di Potenza, con la sentenza n. 326/01/15, ha annullato una cartella di pagamento per imposte e sanzioni notificata a una Srl quale cessionaria di ramo d'azienda, in virtù del fatto che l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto in primo luogo rivolgersi al cedente d'azienda e solo dopo aver constatato l'incapienza del patrimonio del soggetto invocare la responsabilità solidale del cessionario.

8 La norma prevede due importanti limitazioni: la prima riguardante la circostanza che si riconosce al cessionario il beneficio della previa escussione del cedente, la seconda, di estrema rilevanza, attiene la responsabilità solidale del

cessionario che non può eccedere il valore dell'azienda o del ramo di essa acquisito. Dunque, l'Ufficio deve prima procedere nei confronti del cedente e, esaurita questa fase, rivalersi sul cessionario nei limiti del credito residuo. Il valore dell'azienda da assumere quale limite di responsabilità è quello accertato dall'Agenzia ovvero, in mancanza, quello dichiarato dalle parti.