

LA MANCANZA DEI LIBRI CONTABILI NELLA CESSIONE D'AZIENDA

- A cura Giuseppe Bennici -

Una delle maggiori difficoltà nel passaggio di proprietà delle aziende, tra cedente e cessionario, è l'esatta individuazione del patrimonio aziendale che, per effetto del sottostante negozio giuridico, si trasferisce dall'uno all'altro soggetto.

Aspetto particolare della questione è quando il suddetto passaggio delle posizioni giuridiche attive e passive avviene in assenza di documenti contabili in grado di attestare la gestione aziendale.

Nel corso del tempo, anche la Suprema Corte di Cassazione si è occupata della vicenda con diversi pronunciati sulla problematica resa più complessa per il nascere di realtà gestionali, per lo più ad opera di disposizioni fiscali, differenti rispetto allo stereotipo imprenditoriale "ordinario" sancito dal codice civile.

La disciplina civilistica

Il legislatore vede l'azienda come un unico insieme di beni a disposizione dell'imprenditore, suscettibile di autonoma valutazione; infatti, ai sensi dell'art. 2555 codice civile, l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Riguardo alla successione nei contratti in essere al trasferimento dell'azienda, le parti sono libere di regolarla come meglio credono; infatti, la disciplina civilistica interviene in materia con norme dispositive solo quando manchi ogni accordo tra le parti.

A conferma di ciò, nel codice civile, con l'art. 2558, il passaggio di "consegne" tra alienante ed acquirente è così disciplinato: "Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale."

A garanzia di quanti pongono in essere un negozio giuridico che abbia ad oggetto un'azienda, nel secondo comma dell'art. 2558 è stabilito che: "Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante"; Analoghe disposizioni vanno applicate, infine, ai sensi del comma 3 dello stesso articolo, nei casi che l'effetto traslativo nella gestione dell'azienda avvenga nelle ipotesi di usufrutto od affitto d'azienda.

Il commercialista telematico

In pratica, come lo stesso legislatore civile esplicita con gli artt. 2559¹ e 2560², l'aspetto critico sta nell'individuare quali elementi attivi (crediti) e, in particolare, quali elementi passivi (debiti) vengono o meno trasferiti in capo all'acquirente e su chi incombe la responsabilità, ante e post vendita, nei confronti dei terzi.

In ordine all'aspetto qui esaminato, quale la responsabilità giuridica intrinseca delle posizioni debitorie nell'atto di vendita, fondamentale è l'analisi dell'articolo 2558 del c. c., concernente il subentro del cessionario in tutti i contratti stipulati precedentemente alla vendita, e dell'art. 2560 del c. c. relativo ai debiti dell'azienda ceduta.

In generale, l'art. 2558 del c.c., si contrappone alle disposizioni di carattere generale sulla disciplina del consenso del contraente ceduto. Secondo l'art. 1406 del c.c. "Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta".

Nell'art. 2558 il legislatore, statuendo che l'acquirente subentra nei contratti aziendali purché quest'ultimi non abbiano carattere personale, introduce una precisazione di fondamentale importanza sul piano della certezza della continuità aziendale; infatti, essa va analizzata sotto un duplice aspetto:

- I contratti devono avere valenza oggettiva sul piano del rapporto commerciale e quindi, per esempio, non varrebbe l'ipotesi di un contratto di appalto o di mandato basato solo su rapporti di fiducia reciproca;
- I contratti devono essere documentabili.

In merito alla documentabilità dei rapporti si inserisce la disciplina del trasferimento dei debiti contenuta nell'art. 2560 del c. c..

Tale articolo è di estrema importanza in quanto funge da collagene tra due responsabilità, del cedente e del cessionario, che altrimenti, formalmente, sarebbero simmetricamente separate all'atto della firma del contratto di vendita. Infatti, al comma 1 dell'art. 2560, si chiarisce che l'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito; mentre, al comma 2 dello stesso articolo, è detto che nel trasferimento

¹ Art. 2559: La cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese. Tuttavia il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all'alienante. Le stesse disposizioni si applicano anche nel caso di usufrutto dell'azienda, se esso si estende ai crediti relativi alla medesima.

² Art. 2560: L'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

Il commercialista telematico

di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

In sostanza, l'analisi dell'art. 2560, fa sì che il confronto tra il comma 1, riferito al cedente, ed il comma 2, riferito all'acquirente, faccia vivere, diametralmente, una opposta posizione giuridica.

Tuttavia, la responsabilità del cessionario per i debiti aziendali contratti ante acquisto, ancorché riconducibile pur sempre alla sfera generale dei trasferimenti contenuta all'art. 2558, soggiace ad ulteriori limitazioni:

- Deve trattarsi di un'azienda commerciale; - è in dubbio, a tal proposito, se la disposizione si applichi anche alle imprese non commerciali -
- I debiti devono risultare dai libri contabili obbligatori.

Il primo aspetto pone un problema di fondo, ossia se tale disposizione sia valida anche per le imprese che non hanno il carattere della commerciabilità, come per esempio le società semplici³;

Il riferimento sottinteso alla società semplice sembrerebbe una incongruenza letterale, secondo la quale, non dovrebbe disciplinare i rapporti tra cedente e cessionario delle imprese che abbiano come oggetto dell'attività prestazioni di servizi; tale aspetto si può superare considerando la ratio della norma il cui scopo non è l'individuazione dell'oggetto del contratto ma la salvaguardia dei creditori aziendali.

Il secondo aspetto, analizza la responsabilità del cessionario in ordine ad un aspetto prettamente formale ossia, la registrazione contabile del debito aziendale.

La formalità contabile assume due ordine di conseguenze:

- opera a favore del cessionario se il debito non è iscritto in contabilità;
- opera a favore del cedente se il debito risulta essere iscritto in contabilità

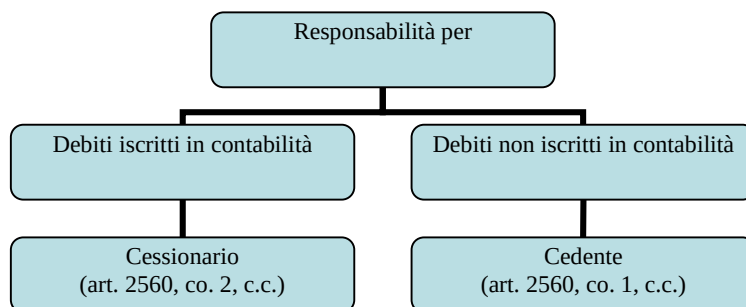
Come è facilmente evincibile, il terzo creditore non verrà mai intaccato nel proprio diritto di rivalsa ma avrà solo l'onere, attraverso l'indagine documentale, di accertarsi chi sia il proprio debitore.

Per quanti invece ricoprano la figura di terzi debitori, in via generale, con riferimento ad una recente sentenza della Corte di Cassazione n. 6157 del 16 marzo 2007, in tema di cessione dei contratti, risultano essere "irrilevanti" sia la manifestazione del consenso sia la presa visione del contratto.

Schematicamente, gli scenari che si potrebbero verificare sono:

³ Art. 2249: Le società che hanno per oggetto l'esercizio di una attività commerciale devono costituirsi secondo uno dei tipi regolati nei capi III e seguenti di questo titolo. Le società che hanno per oggetto l'esercizio di una attività diversa sono regolate dalle disposizioni sulla società semplice a meno che i soci abbiano voluto costituire la società secondo uno degli altri tipi regolati nei capi III e seguenti di questo titolo. Sono salve le disposizioni riguardanti le società cooperative e quelle delle leggi speciali che per l'esercizio di particolari categorie di imprese prescrivono la costituzione della società secondo un determinato tipo.

Il commercialista telematico



L'aspetto contabile

L'aspetto particolare della questione è capire se la responsabilità di sequela per un debito, ancorché conoscibile alla parte acquirente, non lo sia in riferimento all'aspetto formale e letterale della disposizione contenuta nel comma 2 dell'art. 2560 del c. c..

E' il caso delle imprese commerciali in regime di contabilità semplificata⁴.

In generale, ai sensi dell'art. 2214 del codice civile⁵ tutti gli imprenditori, ad eccezione dei piccoli come individuati ai sensi dell'art. 2083 del c.c.⁶, devono tenere il libro giornale ed il libro degli inventari; la registrazione cronologica sul libro giornale garantisce la conoscibilità dell'attività aziendale durante l'esercizio sociale.

Sennonché, dal combinato disposto tra l'art. 13 (soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), 14 (scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati) e 18 del DPR 600 del 1973, ne esce fuori che i oggetti che non raggiungono determinati limiti dimensionati, parametrati ai ricavi annuali pari ad euro 309.874,14 per i soggetti esercenti attività di servizi ed euro 516.456,90 negli

⁴ art. 18, comma 1, secondo periodo, D.P.R. n. 600 del 1973: "Tuttavia i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi di cui all'articolo 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di lire seicento milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto."

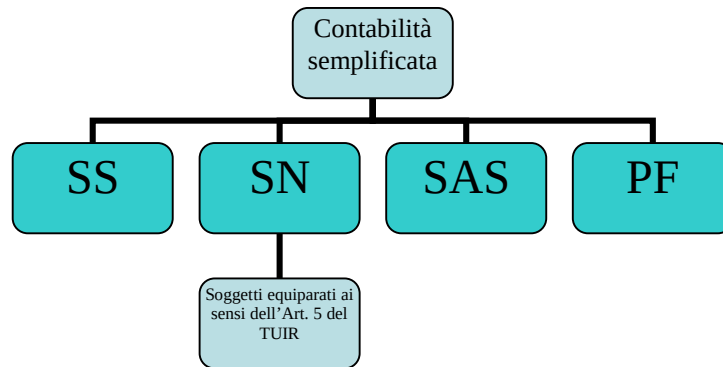
⁵ Art. 2214, c.c.: L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale e il libro degli inventari. Deve altresì tenere le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite. Le disposizioni di questo paragrafo non si applicano ai piccoli imprenditori.

⁶ Art. 2083, c.c.: Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

Il commercialista telematico

altri casi, sono esonerati dalla tenuta del libro giornale, e dagli altri libri contabili, ed in generale dagli adempimenti previsti dall'art. 2214 del codice civile e dall'art. 14 del DPR 600/1973.

Schematicamente, si avrà:



L'orientamento giurisprudenziale

La Corte di Cassazione, in tema di cessione d'azienda, anche individuale, ha avuto modo di esaminare nel merito della questione.

Nello specifico, la con sentenza n. 1429 del 1999, la Suprema Corte ha affermato che *“In materia di cessione d'azienda, l'inesistenza dei libri contabili, dovuta a qualsiasi ragione, compresa la loro non obbligatorietà per lo specifico tipo di impresa, rende impossibile l'elemento costitutivo della responsabilità del cessionario per i debiti relativi all'azienda e conseguentemente preclude il sorgere della medesima responsabilità”*.

Oltre all'enunciato anzidetto, la Corte di Cassazione, con sentenze anche più recenti (Cass. n. 8363 del 2000), premettendo l'operatività generale dell'art. 2558 del c.c. per ogni tipo di trasferimento che abbia ad oggetto un complesso aziendale, richiamando altri pronunciati (v. Cass. n. 4367/1998, n. 6173/1998 ed altre conformi) in tema di fenomeno traslativo dei debiti gravanti sull'azienda, stabilisce che l'art. 2560 del c. c.. regola autonomamente tale responsabilità “inderogabilmente” alla condizione dell'iscrizione dei debiti nei libri obbligatori del cedente.

Criticità

Nonostante le sentenze richiamate e l'intreccio tra normativa civile e fiscale, potrebbero sorgere dubbi di operatività.

Il commercialista telematico

Infatti, da un lato l'art. 2560 del c.c. viene attenuato dalle disposizioni fiscali in generale contenute nell'art. 18 del DPR n. 600/1973, - Disposizioni regolamentare concernente la contabilità semplificata per le imprese minori – che, di fatto, ridimensiona l'impianto contabile delle imprese, da un altro lato, si

potrebbe adottare un concetto “estensivo” del termine “contabilità” dell'art. 2560, facendo rientrare in esso anche la contabilità fiscale, secondo l'enunciato contenuto al comma 3, primo capoverso dell'art. 18 del DPR n. 600/1973 - *“le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto sono separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposte con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione”* -. In sostanza, quantunque il soggetto non tenga il libro giornale e non abbia l'obbligo di redigere un bilancio ai sensi dell'art. 2423 del c. c, ha l'onere di annotare nei registri IVA le operazioni svolte nell'esercizio sociale.

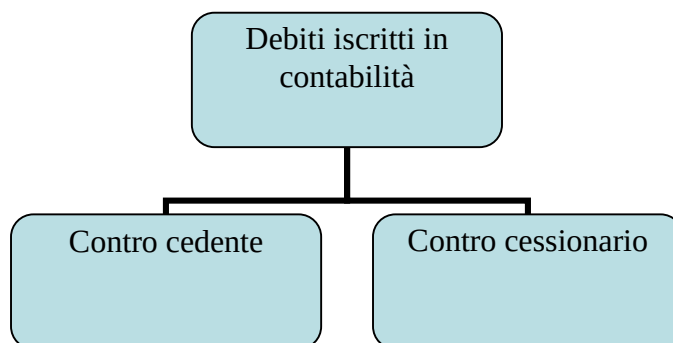
Sennonché, in tema di conoscibilità contabile, con sentenza della Cass. n. 8363/2000, viene riconosciuto carattere di eccezionalità all'art. 2560, e quindi, respingendo ogni ipotesi di interpretazione estensiva della disposizione, si ribadisce che l'iscrizione di un debito nei libri contabili della ditta, non può essere surrogato dalla conoscenza dei debiti che il cessionario possa aver avuto da altre fonti, tanto meno, in riferimento ad una sentenza della Cass. n. 1726/1972, da una condizione di conoscibilità.

Possibili soluzioni

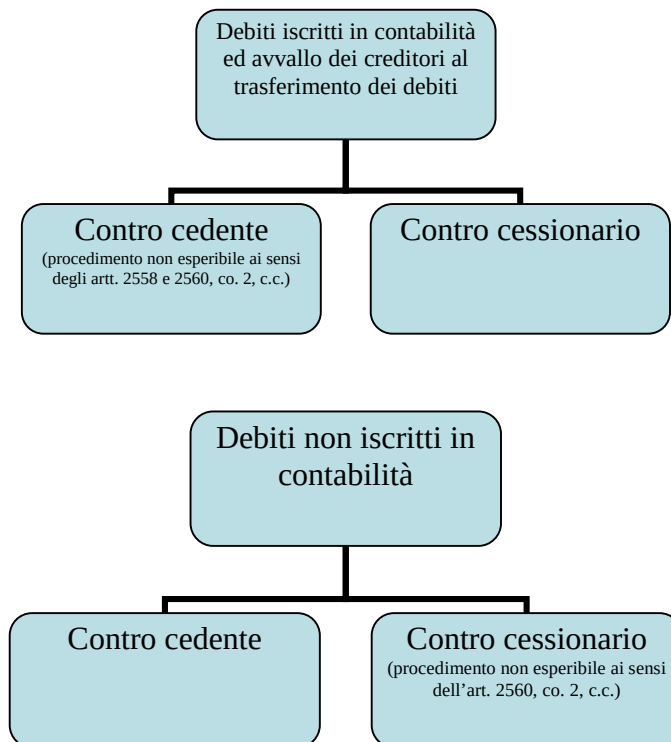
Dall'assunto giurisprudenziale, le strade offerte al cedente, al fine del trasferimento di tutti i debiti/contratti aziendali sono:

- l'adozione, per opzione, della contabilità ordinaria ai sensi dell'art. 18, comma 6, del DPR n. 600/1973 per almeno un triennio;
- L'inserimento nell'atto di cessione di tutte le situazioni debitorie;
- La redazione di scritture private tra cedente e cessionario.

Da ciò, dal punto di vista processuale, si avrà:



Il commercialista telematico



Giuseppe Bennici

20 Dicembre 2007