

MARIA GABALLO

## LA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO DI AZIENDA PER I DEBITI TRIBUTARI DEL CEDENTE

### Abstract

Il tema del Convegno scientifico su *"I principi in tema di sanzioni amministrative tributarie. Un bilancio a 25 anni dalla riforma"* è ricco di molteplici ed interessanti indici di riflessione in relazione al principio di personalità ed alla solidarietà; alla premialità in tema di sanzioni amministrative; al principio di proporzionalità; al principio di specialità.

Nell'ambito delle declinazioni degli argomenti trattati, la responsabilità del cessionario di azienda per i debiti tributari del cedente potrebbe sembrare, solo *prima facie*, un tema marginale, rispetto ai più complessi dibattiti sulle problematiche sollevate in materia di sanzioni amministrative. In realtà, la responsabilità *de qua* acquista margini di centralità, nelle linee argomentative prospettate, che non sembrano esclusivamente confinate al diritto tributario.

L'indagine conoscitiva sulla responsabilità del cessionario nel caso di acquisto di azienda apre spunti di riflessione che, inevitabilmente, si proiettano anche per gli ambiti delle procedure concorsuali. Si tratta di valorizzare, in tale prospettiva, l'operatività della disciplina civilistica, *in primis*, con l'art. 2560 c.c. e, poi, quella tributaria, con l'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, che è norma speciale rispetto alla prima, ma coordinando razionalmente le due disposizioni.

Il tema che si intende approfondire è quello degli aspetti e problemi della responsabilità solidale del cessionario d'azienda, sancita dall'art. 2560 c.c. e poi, per la disciplina fiscale, dall'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sulla cessione di azienda.

Se si indaga sul tema è agevole percepire come, in realtà, su questi aspetti del tema la giurisprudenza di legittimità abbia contribuito, in gran parte, ad arricchire le interpretazioni sulla disciplina della responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario, prospettando approcci argomentativi, talvolta, anche differenti per trattazione di argomento od oggetto della controversia, ma tutti ancorati a garantire la corretta applicazione della norma e soprattutto a tracciarne i "discussi", *rectius* più dibattuti, ambiti di applicazione della stessa.

In quest'ottica, proprio i più recenti orientamenti della Corte di Cassazione ci sollecitano ad approfondire talune criticità della fattispecie, che questa giurisprudenza ha, invece, inquadrato con esemplare chiarezza ed evidenza, aiutando a comprendere meglio anche i risultati cui perverremo a conclusione di queste note.

La coobbligazione solidale dipendente è, in sostanza, una obbligazione di garanzia. E se, ad esempio, in concreto si esaminano le molteplici fattispecie di obbligazioni dipendenti esistenti nel settore delle imposte riscuotibili tramite ruoli è facile accorgersi che esse possono assolvere alla funzione di garanzia, in modo attendibile ed efficace, solo se l'Amministrazione finanziaria riesca ad operare con prontezza e rapidità.

Come noto la fattispecie dell'obbligazione dipendente si colloca su un piano di subordinazione rispetto all'imposizione costitutiva dell'obbligazione principale. Ciò, in particolare, consente di attribuire la subordinazione al nesso di pregiudizialità - dipendenza che intercorre tra i due rapporti, il quale implica l'applicazione del principio generale, per il quale ogni cosa che faccia venire meno o comunque contribuisca a cambiare l'obbligazione pregiudiziale deve influire sul rapporto dipendente.

Nell'ipotesi di cessione di azienda, l'art. 14 citato statuisce 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".*

Riflettendo sulla responsabilità del cessionario per i debiti e le passività potenziali dell'azienda ceduta, deve concludersi, come ampiamente affermato per di più in giurisprudenza, che l'art. 2560 c.c., sui debiti relativi all'azienda ceduta, può essere applicato anche all'ambito fiscale; in particolare, la norma può trovare applicazione in contesti diversi da quello civilistico. L'art. 2560, co. 2, c.c. in tema di cessione di azienda, statuisce del principio di solidarietà fra cedente e cessionario con riferimento ai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento e condizionato a che i debiti risultino dai libri contabili obbligatori.

Ancora diversi indici di criticità, invece, sembrerebbero persistere per ciò che riguarda le procedure concorsuali, *in primis* l'aspetto definitorio connesso ad un "*procedimento per l'accesso agli strumenti di regolazione delle crisi e dell'insolvenza o a una procedura di insolvenza*"<sup>1</sup>, stante la peculiarità delle norme poste alla base della disciplina della responsabilità del cessionario d'azienda o di un ramo di azienda.

\*\*\*      \*\*\*      \*\*\*

Il percorso ricostruttivo che si intende sviluppare, con particolare riguardo al rapporto tra le disposizioni contenute negli artt. 2560 c.c. e 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997, ci impegna ad ottimizzare una prospettiva quasi di immediata perspicuità per la propria chiarezza nell'attività di interpretazione delle norme e che vuole significativamente apprezzare, innanzitutto, la *ratio* della disposizione normativa, *in nuce*.

L'aspetto marginale che ho intenzione di consolidare è incentrato sulla valorizzazione di principi civilistici e degli istituti in ambito tributario, che possono essere mutuati agevolmente e senza particolari motivi ostativi connessi alla peculiarità della materia tributaria.

Al contrario, proprio determinati principi ed istituti, attentamente considerati nella giurisprudenza di legittimità, semplificano molte delle problematiche applicative e sostanziali proprie delle norme tributarie.

In definitiva, se si è interessati già alla sola *ratio* della norma tributaria si percepisce come essa stessa sia molto spesso sostenuta dai principi e dagli istituti di diritto civile.

Nell'ambito della responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario di azienda gli esempi sono, poi, molteplici: sulla nozione di azienda (art. 2555 c.c.); sulla nozione di ramo di azienda (art. 2112 c.c.); sul principio di inerenza dei debiti tributari; in ultimo, sulla stessa circostanza per la quale l'art. 2560 c.c. può applicarsi anche all'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997, essendo quest'ultima una norma speciale, che non dimentica assolutamente quanto già previsto dalla disciplina del codice civile, con l'art. 2560 c.c., sulla cessione di azienda.

Le *rationes* delle norme *de quibus* permangono, però, nei loro tratti differenti e riflettono al meglio gli ambiti, *rectius* i contesti di azione, l'uno tributario e l'altro civilistico.

Una attenta lettura delle disposizioni di cui si è detto ci invita, quindi, alla risoluzione delle controversie che possono sorgere così nel modo che, per quanto approfondito, ci sembrerebbe più coerente e logico, in un'ottica di sistema delle norme dell'ordinamento giuridico.

Concludendo, ci sembra, pertanto, possa dirsi una scelta consapevole quella di sostenere che il rapporto tra le due disposizioni non possa qualificarsi come di esclusione l'una dell'altra norma, ma di completamento - potremmo quasi dire di compensazione -, in ridotti margini di deroga, dell'art. 14 rispetto all'art. 2560 c.c., che peraltro non stravolgono, ma perfezionano il piano ermeneutico delle norme medesime ed, in definitiva, anche della disciplina della responsabilità del cessionario di azienda per i debiti tributari del cedente.

---

<sup>1</sup> Art. 9, co. 3, D.Lgs. 17 giugno 2022, n. 83.

Tale esegesi sembrerebbe quasi comportare un invito al ritorno al passato, con l'attribuzione della colpevolezza al contribuente e solo marginalmente al cessionario, che non è interessato alla condotta del cedente (se non unicamente in termini di una sua garanzia, *a priori*, e non successiva al trasferimento di azienda).

Le norme volte ad evitare condotte in frode ai crediti tributari nei confronti del cedente, di cui ai commi 4 e 5 del medesimo art. 14 (ipotesi in cui il legislatore prevede alcune norme antielusive<sup>2</sup>), parrebbero, invece, operare molto meglio (cioè caratterizzarsi per un'applicazione meno insidiosa, nel senso di più lineare), sebbene tutto ciò vada interpretato in ragione di una visione più attuale della questione ed altresì rapportato in tempi storici che, innegabilmente, sono più maturi, stante quanto ora previsto dall'art. 10- *bis* della L. 212 del 2000, lo Statuto dei diritti del contribuente.

Il co. 13, dell'art. 10- *bis*, escludendo espressamente la rilevanza penale dell'abuso del diritto, e confermando l'applicabilità delle sole sanzioni amministrative, statuisce che *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”*.

---

<sup>2</sup> Ciò a rimarcare la radicale differenza tra il trattamento del trasferimento di azienda conforme alla legge (art. 14, commi 1 e 2) e quello in frode dei crediti tributari (art. 14, co. 4).