



Mercoledì 30/09/2009

VENDITA AZIENDA E DEBITI FISCALI: LE RAGIONI DELLA 'SOLIDARIETA'

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

In primo piano la buona o la mala fede del cessionario, vale a dire la consapevolezza di pendenze debitorie.

Il concessionario può sempre chiedere conto al cessionario d'azienda dei debiti di imposta propri del cedente. Il Dlgs 472/1997, con il comma 1 dell'articolo 14, stabilisce infatti (pur con due importanti limitazioni, quali la preventiva escussione del cedente e la limitazione della responsabilità al valore dell'azienda) che "il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento delle imposte e delle sanzioni".

In particolare, "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".

Il richiamato articolo 14 (entrato in vigore il primo aprile 1998), del resto, non ha abrogato solo l'articolo 19 della legge 4/1929, ma anche gli articoli 66 e 80 del Dpr 602/1973, che disciplinavano la possibilità per l'ente creditore di recuperare tributi, soprattasse, pene pecuniarie e interessi dovuti dal cedente, attraverso un'esecuzione forzata presso il cessionario su beni mobili e merci relativi all'azienda trasferita, nonché sugli immobili strumentali della stessa.

La solidarietà del cessionario, che risponde solidalmente con il cedente per un fatto indice di una capacità contributiva a cui egli non ha partecipato, corrisponde dunque a una responsabilità solidale dipendente successiva, collegata a quella "principale" da una fattispecie collaterale, quale l'acquisto dell'azienda, a cui egli comunque ha partecipato.

In assenza di tale normativa, l'Amministrazione finanziaria potrebbe ricorrere solo all'applicazione di quanto previsto dall'articolo 2560 del codice civile, in base al quale l'acquirente di un'azienda commerciale è chiamato a rispondere, assieme all'alienante, dei debiti iscritti nei libri contabili obbligatori. L'articolo 14, però, non vale soltanto per le ipotesi di cessioni di aziende non commerciali, prescindendo dall'iscrizione dei debiti nelle scritture contabili, ma consente di far rispondere il cessionario anche per debiti tributari futuri o non ancora certi e determinati.

La disciplina di cui all'articolo 2560 del codice civile e quella dell'articolo 14 restano comunque concorrenti, potendo l'Amministrazione ricorrere contemporaneamente a entrambe.

La ratio della norma

Per comprendere il funzionamento della norma contenuta nell'articolo 14 è necessario capirne innanzitutto la ratio.

La responsabilità solidale a carico del cessionario trova, infatti, la sua ragione nella necessità di fornire una garanzia per il recupero del credito che l'Amministrazione finanziaria vanta nei confronti del cedente e mira in particolare a evitare che la cessione di azienda sia solo un espediente per frodare l'Erario, sottraendogli appunto la principale garanzia del proprio credito.

Appare del resto evidente che nella fattispecie in esame la buona o mala fede del cessionario assume



un'importanza rilevante.

Il legislatore ha per tale motivo previsto, a favore del futuro acquirente dell'azienda, la possibilità di richiedere, prima dell'acquisto, il rilascio da parte dell'ufficio di un certificato di carichi pendenti del cedente, idoneo quindi a testimoniare la buona fede del cessionario, liberandolo in futuro da eventuali responsabilità.

Di contro, laddove invece emerga la mala fede del cessionario, il comma 4 del medesimo articolo, prevede che, qualora la cessione "sia stata attuata in frode ai crediti tributari", anche se il cessionario, prima dell'acquisto, si procuri un certificato di carichi pendenti da cui non emergano debiti d'imposta a carico del cedente, la responsabilità del cessionario resta comunque invariata.

Nell'ipotesi, infatti, in cui il cessionario fosse effettivamente a conoscenza dell'esistenza di pendenze debitorie del cedente e nonostante ciò acquisti l'azienda, è presumibile ritenere che la cessione sia stata effettuata in frode all'Erario.

Un caso pratico

Caso limite, ma tipico, di tale fattispecie è quello in cui sia la società cedente che la cessionaria sono detenute e amministrate dalla stessa persona fisica, che non fa altro, dunque, che cedere l'azienda ad altra società a lei riconducibile (direttamente o indirettamente, magari tramite familiari), mettendo contestualmente la società cedente in liquidazione.

In un caso del genere, considerata l'evidente conoscenza dello stato debitorio dell'azienda ceduta, non ci sarebbe bisogno di ulteriori elementi che comprovino le finalità frodatorie, assumendo tali circostanze rilevanza anche ai fini della misura del debito di imposta del cedente, di cui il cessionario è chiamato a rispondere.

Quest'ultimo, in tale ipotesi, non potrebbe neppure giovare della limitazione della responsabilità e quindi, oltre a non godere più del beneficio di escussione, risponderebbe comunque anche oltre i limiti di valore dell'azienda che ha acquistato. L'esistenza dei limiti (beneficium excussionis e limite di valore) non avrebbe, infatti, alcuna ragione di permanere.

Pertanto, in caso di cessione "frodatoria", la responsabilità del cessionario non è soggetta ad alcuna limitazione e lo stesso risponderà in solido e illimitatamente dei debiti tributari connessi all'azienda acquistata, senza neppure il beneficio della preventiva escussione del cedente (comma 4, articolo 14).

Quando poi non sia possibile dimostrare l'intento frodatorio, il beneficio della preventiva escussione viene superato dal mancato esito dell'azione esecutiva nei confronti del cedente, laddove comunque all'esito negativo può essere sempre equiparata la dimostrazione dell'insufficienza del patrimonio del debitore principale a soddisfare il creditore.

Infine va evidenziato che, anche per quanto riguarda l'altra "limitazione" a favore del contribuente e cioè il fatto che il cessionario risponde per il debito di imposta del cedente solo entro il limite del valore dell'azienda ceduta, lo stesso contribuente deve dimostrare (e non solo affermare) che il valore dell'azienda è effettivamente inferiore al credito richiesto dall'Amministrazione.

Responsabilità penale

Si ricorda inoltre che, proprio a proposito di fattispecie assimilabile a quella descritta, la recente sentenza 25147/2009 della Corte di cassazione ha affermato che "l'alienazione di un bene immobile a terzi costituiti da società il cui legale rappresentante sia il coniuge convivente è idonea a configurare il reato previsto e di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000. La fattispecie incriminatrice, a latere dell'elemento soggettivo di dolo specifico finalizzato all'evasione dei tributi, integra un reato di pericolo e non di danno. La condotta non richiede infatti l'intervenuta attività di verifica, di



accertamento o di riscossione tramite iscrizione a ruolo. E' dunque sufficiente il pregiudizio patrimoniale alle ragioni dell'Erario in quanto e l'esecuzione è una mera evenienza".

Sulla sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, la disciplina in vigore, contenuta nell'articolo 11 del Dlgs 74/2000, 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.

La nuova fattispecie delittuosa costituisce, infatti, reato di pericolo e non più di danno e l'esecuzione esattoriale, quindi, non configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende a neutralizzare.

Ai fini della perfezione del delitto, pertanto, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche parzialmente) la procedura di riscossione e non anche l'effettiva verifica di tale evento (cfr Cassazione, sentenze nn. 14720/2008, 7916/2007 e 17071/2006).

In questi casi si dovrà, quindi, anche valutare se sussistono gli estremi per l'invio degli atti alla competente Procura della Repubblica.

Giovambattista Palumbo

Fonte: www.nuovofiscooggi.it