

La rivista delle operazioni straordinarie n. 7/2017

La Cassazione n. 17264/2017, la responsabilità fiscale del cessionario d'azienda e la *due diligence*

di Marco Capra – dottore commercialista, revisore legale, partner Theseus Dottori Commercialisti Associati
Rossella Manazza – dottore magistrale in scienze economico-aziendali

La recente sentenza della Corte di Cassazione n. 17264/2017 offre l'occasione per ritornare sul tema della responsabilità fiscale del cessionario d'azienda.

Dopo un excursus sulla normativa, alla luce dell'arresto giurisprudenziale, viene offerto al lettore uno schema di due diligence, strumento che, unitamente alla certificazione dei carichi pendenti fiscali, può consentire di perimetrare i rischi dell'acquisizione.

La Cassazione n. 17264/2017

La sentenza ha fatto luce su alcuni temi dibattuti in ordine alla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, fornendo un'interpretazione per certi versi innovativa della disciplina; in sintesi, nelle parole della Corte *“la responsabilità solidale del cessionario a favore del Fisco è temperata dalla previsione di alcuni limiti e dalla disciplina di operatività degli stessi, che, alla luce dell'esame del complessivo quadro normativo e dei principi ai quali è informato, impongono una lettura combinata dei primi tre commi dell'articolo 14, cit., diversamente da quanto ritenuto in precedenti pronunce di questa Corte (Cassazione n. 5979/2014 e n. 9219/2017), dalle quali consapevolmente si dissente, e da quanto propugnato dall'Amministrazione”*.

Ripercorriamo la vicenda.

L'Agenzia delle entrate ricorreva per Cassazione avverso la sentenza emessa dalla CTR della Lombardia n. 65/2010, depositata il 6 maggio 2010, la quale, confermando gli orientamenti del giudice di prime cure, annullava un avviso di accertamento emesso nei confronti della cessionaria di un ramo d'azienda, sostenendo la mancanza di responsabilità solidale per debiti tributari accertati in sede di verifiche condotte dopo la cessione stessa.

I giudici di legittimità confermano i due precedenti gradi di giudizio, evidenziando le limitazioni alla responsabilità solidale dell'acquirente, con particolare riferimento ai commi 2 e 3 dell'[articolo 14](#), D.Lgs. 472/1997.

In primis, una volta richiamato il motivo di impugnazione, gli Ermellini si soffermano sul confronto tra disciplina civilistica e tributaria, offrendo una chiave di lettura del predetto [articolo 14](#), D.Lgs. 472/1997 che circoscrive una responsabilità di natura molto più ampia rispetto a quella ricavabile dall'articolo 2560, cod. civ.. Sulla base di ciò, la suprema Corte afferma che i commi 1, 2 3 del ridetto articolo 14 sarebbero speciali rispetto alla disciplina civilistica.

L'interpretazione che ne danno i giudici di legittimità viene rafforzata dalla possibilità del cessionario di richiedere all'Amministrazione finanziaria il rilascio del certificato dei carichi pendenti, che consentirebbe al contribuente di conoscere l'esistenza di contestazioni in corso e quelle già definite, i cui debiti risultino non pagati dal cedente, con l'avvertenza che la mancata richiesta del certificato non comporta un'estensione della responsabilità del cessionario, ma gli impedisce "solo" di avvalersi della protezione garantita da un certificato *clean*.

Sulla base di quanto illustrato, la suprema Corte rigetta, quindi, il ricorso dell'ufficio.

La responsabilità fiscale nella cessione d'azienda

Muovendo i passi dalla sentenza, si può tratteggiare il regime della responsabilità fiscale nella cessione d'azienda.

Il nostro ordinamento prevede in capo al cessionario di azienda una responsabilità civilistica e una tributaria.

Sotto il primo profilo, civilistico, vale l'[articolo 2560](#), cod. civ., che prevede:

*“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”.*

Sotto il secondo profilo, tributario, l'articolo 14, D.Lgs. 472/1997 (peraltro recentemente modificato¹) prevede:

“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.

¹ Il D.Lgs. 158/2015 ha modificato parzialmente la disciplina di cui all'articolo 14, D.Lgs. 472/1997, prevedendo l'aggiunta di due ulteriori commi il 5-*bis* e il comma 5-*ter* (cfr. *infra*).

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.

Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.

La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro 6 mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, R.D. 267/1942, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento”.

Quindi, in sintesi:

- dal punto di vista civilistico, il cessionario di un'azienda commerciale è responsabile per i debiti inerenti l'azienda ceduta, risultanti dalle scritture contabili;
- dal punto di vista fiscale, il cessionario di azienda è responsabile per i debiti tributari e delle sanzioni ad essi riferibili, purché nel limite del valore di quanto ceduto e per violazioni commesse alla data del trasferimento e nei 2 anni ad esso antecedenti.

A questo punto, occorre interrogarsi sul rapporto tra la normativa civilistica e quella tributaria.

Sotto questo punto di vista, occorre risalire alla *ratio* con la quale è stata costruita la norma di cui all'articolo 14, D.Lgs. 472/1997: l'intento del Legislatore era quello di evitare che, attraverso riorganizzazioni societarie, l'Amministrazione finanziaria perdesse la garanzia creditoria nei confronti dell'imprenditore.

Vi sono, quindi, ulteriori aspetti da considerare, quali la possibilità che i debiti tributari siano indipendenti dalla loro iscrizione sui libri contabili, o il fatto che l'[articolo 2560](#), cod. civ. identifica la responsabilità del cessionario solo in ipotesi di cessione di impresa commerciale.

Da ciò si desume come la norma tributaria operi in un regime di specialità rispetto a quella civilistica; difatti, se così non fosse, il cessionario d'azienda sarebbe passibile di responsabilità solidale solo per i debiti risultanti dalle scritture contabili (ex [articolo 2560](#)) e mai di quelli tributari non rinvenibili in bilancio.

A questo punto, esaminando la normativa tributaria, occorre capire di fronte a quale tipo di responsabilità si trova il cessionario e quali sono le limitazioni poste in capo a questo in base alla previsione di cui all'[articolo 14](#), D.Lgs. 472/1997.

Il comma 1, nel suo dettato *“Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente”*, fa espressamente riferimento alla solidarietà della responsabilità tra cedente e cessionario, tuttavia si evince come questa non sia paritetica ma “oggettiva e sussidiaria”. Oggettiva, in quanto viene posto il limite entro il quale il cessionario deve rispondere, corrispondente al valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito e, sussidiaria, in quanto la norma prevede l'escussione preventiva del cedente.

I limiti alla responsabilità ed il certificato dei carichi pendenti

Il fulcro della disciplina, ripresa anche nei passaggi della sentenza di Cassazione qui in commento, risiede nelle limitazioni alla responsabilità solidale, posta a tutela del cessionario d'azienda.

In particolare, al comma 2, viene posto un “limite oggettivo quantitativo” riferito all'attività dell'Amministrazione finanziaria. In esso, infatti, viene stabilito che *“l'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data di trasferimento dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza”*. Secondo gli Ermellini, con tale precetto, da leggere in combinato disposto con l'ultima parte del comma 1, è chiaro l'intento del legislatore di voler porre ulteriore certezza ai limiti entro in quali l'acquirente debba rispondere in solido con il cedente per i debiti tributari.

Un ulteriore strumento, che viene utilizzato per “rafforzare la posizione del cessionario” è dettato dal comma 3, il quale prevede che *“Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta”*.

In sostanza, tale punto consente di rafforzare la posizione del cessionario, permettendogli di richiedere all'Amministrazione finanziaria il certificato dei carichi pendenti, da cui risultano *“le contestazioni in corso e quelle già definite per le quali i debiti non sono stati ancora soddisfatti”*, concedendo allo stesso di

circoscrivere la sua responsabilità. Sul punto, è importante sottolineare come la Suprema Corte chiarisca il fatto che, qualora la certificazione dovesse risultare negativa o fosse rilasciata tardivamente, ha effetto liberatorio sull'acquirente.

In merito a ciò sorgono alcune importanti questioni: la richiesta dei carichi pendenti è un onere posto a carico del contribuente?

Sul punto, la Cassazione è ferma nel chiarire *“Non può pertanto ritenersi che sia stato posto a carico del cessionario l'onere di diligenza di richiedere la certificazione di carichi pendenti, atteso che la norma attribuisce una facoltà chiaramente di favore per il contribuente, in quanto gli riconosce la possibilità di conseguire una liberatoria anticipata, nè che la limitazione della responsabilità solidale del cessionario al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria sia riservata solo al cessionario che abbia preventivamente comunicato l'operazione di cessione di azienda agli Uffici finanziari, richiedendo l'attestazione della posizione debitoria del cedente (così Cassazione n. 5979/2014), poichè questa interpretazione comporterebbe un effetto sostanzialmente sanzionatorio che confligge con la ratio di favore della norma e pone seri problemi di conciliabilità con i principi in tema di predeterminazione delle sanzioni e dei rispettivi criteri di quantificazione, che nel caso di specie non solo mancano, ma sono assolutamente imponderabili”*.

Con l'avvertenza che le limitazioni alla responsabilità del cessionario non operano nel caso in cui la cessione sia avvenuta in frode alla legge.

Le recenti modifiche al D.Lgs. 472/1997

Il D.Lgs. 158/2015 ha modificato parzialmente la disciplina di cui all'[articolo 14](#), D.Lgs. 472/1997, prevedendo l'aggiunta di 2 ulteriori commi, il 5-*bis* ed il 5-*ter*.

Le ultime modifiche apportate dal Legislatore hanno avuto un ulteriore impatto circa l'ambito di applicazione della norma stessa.

Difatti, prima dell'intervento del 2015, vi sono state numerose incertezze riguardo ai concetti di “cessione d'azienda” e “trasferimento d'azienda”.

Orbene, da un lato, il comma 5-*bis* ha introdotto un'ulteriore limitazione di responsabilità in capo al cessionario in tutte le ipotesi in cui la stessa avvenga nell'esecuzione di una procedura concorsuale (salvo il caso in cui l'azienda venga ceduta fraudolentemente):

“Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, R.D. 267/1942, di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), del predetto decreto o di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio”.

Dall'altro lato, il comma 5-ter, ha ampliato la nozione di trasferimento d'azienda:

“Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, a tutte le ipotesi di trasferimento di azienda, ivi compreso il conferimento”.

Emerge ora l'incertezza circa la nozione di “trasferimento di azienda”, certamente più estesa della “cessione”.

La nozione di “trasferimento”, però, è rinvenibile nell'[articolo 2112](#), cod. civ., ove:

“Ai fini e per gli effetti di cui al presente articolo si intende per trasferimento d'azienda qualsiasi operazione che, in seguito a cessione contrattuale o fusione, comporti il mutamento nella titolarità di un'attività economica organizzata, con o senza scopo di lucro, preesistente al trasferimento e che conserva nel trasferimento la propria identità a prescindere dalla tipologia negoziale o dal provvedimento sulla base del quale il trasferimento è attuato ivi compresi l'usufrutto o l'affitto di azienda. Le disposizioni del presente articolo si applicano altresì al trasferimento di parte dell'azienda, intesa come articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento”.

Ne consegue che l'[articolo 14](#), D.Lgs. 472/1997, a seguito della modifica intervenuta per effetto del D.Lgs. 158/2015, troverebbe applicazione a qualsivoglia forma di trasferimento di azienda²: vendita, permuta, conferimento, *datio in solutum*, acquisto della nuda proprietà, donazione, usufrutto e affitto.

Non sfuggono le conseguenze aberranti cui induce siffatta interpretazione: anche l'affittuario dell'azienda sarebbe responsabile in solido.

Il tema è ancora dibattuto³, sicché s'impone la massima cautela.

La due diligence fiscale

Come detto, la norma tributaria è speciale rispetto a quella civilistica.

Tuttavia, ciò non significa che la norma civilistica non debba essere applicata, in quanto le due disposizioni prevedono responsabilità sotto profili differenti: da un lato, per i debiti tributari ai sensi del D. Lgs. 472/1997, dall'altro, per tutti i debiti, anche quelli tributari, emergenti dalle scritture contabili siccome disposto dall'[articolo 2560](#), cod. civ..


² Cfr. S. Carunchio, “La responsabilità tributaria del cessionario di azienda e la nozione di “trasferimento di azienda””, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2016.

³ La dottrina prevalente prima della riforma era nel senso di escludere l'applicazione della disciplina qui in commento all'affitto d'azienda, ritenendo che: “La cessione d'azienda determina, infatti, il trasferimento della proprietà, mentre con l'affitto si trasferisce, temporaneamente solo il mero godimento di beni costituenti l'azienda in capo all'affittuario. È necessario, però ricordare che i beni concessi in affitto all'affittuario unitariamente all'azienda restano di proprietà del concedente, pertanto potranno essere comunque oggetto di esecuzione forzata nel rispetto dei termini ordinari di prescrizione e decadenza: l'affittuario è solo terzo detentore di beni di proprietà del debitore” (Cfr. M. P. Nastri, “L'affitto d'azienda” in Le Ricerche- Supplemento al n. 2/2010, Fondazione Italiana del Notariato).

A complicare il quadro vi è la non chiara portata del nuovo articolo 14, con riferimento a fattispecie di trasferimento diverse dalla compravendita.

A perimetrare la responsabilità, ogni qualvolta si debba operare un trasferimento d'azienda, è dunque, sempre opportuno svolgere un'accurata *due diligence*, oltre che acquisire il certificato dei carichi pendenti di cui si è detto.

Di seguito si riporta un'ipotesi di *check list*, che potrà essere utilizzata, con gli opportuni adattamenti al caso concreto, per guidare le attività.

 Preleva il documento	Check list
--	----------------------------

Attività / Area d'indagine	Rilievi / Note / Rif. w/p
<p>Imposta sul reddito e Irap:</p> <p>Dichiarazioni annuali</p> <p>Ricevute di presentazione delle dichiarazioni</p> <p>Quietanze di versamento degli acconti e dei saldi liquidati (F24)</p> <p>Dettagli di determinazione della base imponibile (variazioni fiscali in aumento/diminuzione, carte di lavoro, etc.)</p> <p>Dettaglio di calcolo della fiscalità differita attiva e passiva</p> <p>Dettagli relativi ai dati e prospetti rilevanti riportati nelle dichiarazioni (prospetto delle riserve, svalutazione dei crediti commerciali, operazioni con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata, etc.)</p> <p>Dettaglio delle agevolazioni fruite/richieste (contributi, crediti d'imposta, etc.)</p>	
<p>Imposta sul valore aggiunto:</p> <p>Dichiarazioni annuali</p> <p>Comunicazioni dati annuali</p> <p>Ricevute di presentazione delle dichiarazioni</p> <p>Liquidazioni periodiche</p> <p>Quietanze relative ai versamenti periodici, annuali e d'acconto (F24)</p> <p>Dettagli relativi ai dati e prospetti rilevanti riportati nelle dichiarazioni (rettifica delle detrazioni, formazione ed utilizzo del <i>plafond</i>, etc.)</p> <p>Modelli Intrastat e relative ricevute di presentazione</p> <p>Documentazione utilizzo <i>plafond</i>, conferma <i>status</i> esportatore, prova <i>import/export</i>, etc. (fatture, DDT, visto doganale, lettere intento, etc.)</p>	

<p>Rapporti di Gruppo e miscellanea: Istanze per attivazione consolidato fiscale e ricevute di presentazione Contratto di consolidato fiscale e relativi aggiornamenti Dichiarazioni consolidate di gruppo (Modello CNM) per gli anni ancora accertabili Istanze per attivazione liquidazione Iva di gruppo e ricevute di presentazione Garanzie ed altri documenti predisposti per la liquidazione Iva di gruppo Transazioni <i>intercompany</i>, politiche di <i>transfer pricing</i> adottate e relativa documentazione di supporto (contratti, analisi funzionali, prodotti e/o transazioni comparabili, etc.), CFC, operazioni <i>black list</i>, etc.</p>	
<p>Dichiarazioni dei sostituti d'imposta: Dichiarazioni annuali 770 semplificato ed ordinario per gli anni ancora accertabili Ricevute di presentazione delle dichiarazioni Quietanze di versamento delle ritenute operate (F24)</p>	
<p>Fiscalità locale (Ici – Imu – Tari - etc.): Dichiarazioni Ricevute di presentazione delle dichiarazioni Quietanze di versamento</p>	
<p>Istanze e altri documenti presentati ad autorità fiscali: Istanze di condono / regolarizzazione Istanze di rimborso Istanze di interpello Procedure di ravvedimento operoso esperite Procedure deflattive del contenzioso (istanze di autotutela, di accertamento con adesione, di adesione al pvc., etc.) Provvedimenti conseguenti alle istanze di cui sopra</p>	
<p>Accessi, ispezioni, verifiche e contenzioso: Atti notificati da autorità fiscali (pvc, cartelle di pagamento, avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, etc.) Memorie difensive e/o documenti presentati in risposta a tali atti Ricorsi, istanze, memorie e altri documenti presentati alle Commissioni tributarie Documenti e verbali giornalieri per accertamenti / ispezioni in corso Pareri rilasciati da consulenti</p>	
<p>Documenti riguardanti altri aspetti fiscali (imposta di registro, dazi, accise, etc.)</p>	

Risultanze Anagrafe tributaria: Accesso al “cassetto fiscale” Certificazione dei carichi pendenti risultanti al sistema informativo dell’Anagrafe tributaria Estratti dei ruoli presso i Concessionari della riscossione (Equitalia)	
Attestazioni dei professionisti circa la correttezza della situazione fiscale	
Atti, fatti, circostanze che possano pregiudicare il libero godimento dell’azienda, alterarne il valore, etc.	