

ISCRIZIONE DEI DEBITI NEI LIBRI CONTABILI OBBLIGATORI ED INFLUENZA TRIBUTARISTICA NELL'INTERPRETAZIONE DELL'ART. 2560 c.c.

di DARIO SCARPA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La disciplina di cui all'art. 2560 c.c., *ratio* e difficoltà interpretative. – 3. Risultanza del debito dai libri contabili obbligatori quale elemento costitutivo della responsabilità del cessionario. – 4. Influenza della disciplina tributaria sulla disciplina civilistica nell'ermeneutica dell'art. 2560 c.c.

Premessa

L'azienda si presenta come un'entità particolarmente complessa, caratterizzata dall'eterogeneità dei suoi elementi, dalla diversa natura dei diritti che assicurano il godimento dei beni aziendali e dalla presenza non solo di beni ma anche di servizi.

Il complesso eterogeneo aziendale risulta trovare l'elemento unificante nel vincolo funzionale: la comune appartenenza all'azienda, nella quale ciascun elemento si inserisce e si organizza in relazione al fine tecnico-economico che persegue l'impresa cui l'azienda si riferisce. La mancanza di un elemento può compromettere, almeno in parte, la funzionalità dell'intero complesso, sicché è possibile distinguere tra elementi essenziali e non essenziali a seconda che gli stessi non si possano o si possano sostituire facilmente. La mutabilità dei singoli elementi, tuttavia, non incide né attenua il vincolo organico che imprime all'azienda una compatta unità economica.

Stabilire se il complesso di beni organizzati dall'imprenditore di cui all'art. 2555 cod. civ. abbia altresì una propria unità giuridica e come questa possa configurarsi in concreto risulta necessario per poter analizzare la natura e la portata effettive delle vicende circolatorie dell'azienda¹. Volendo, infatti, rintracciare un ordine metodologico, si nota come la normativa del trasferimento dell'azienda rappresenta un utile strumento di indagine².

¹ Si ritiene, da parte della dottrina, che il concetto giuridico d'azienda coincida con il concetto economico-sociale, per cui sono elementi costitutivi dell'azienda sul piano giuridico tutti quelli che lo sono sul piano economico (teoria c.d. onnicomprensiva). In tema Ghidini, *Disciplina giuridica dell'impresa*, Milano, 1950, p. 164 ss. e Auletta, voce *Azienda*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. IV, p. 5. La teoria onnicomprensiva giunge a ravvisare una perfetta corrispondenza tra il contenuto dell'azienda ed i risultati dell'esercizio dell'impresa: l'azienda comprende per definizione tutto quanto, contribuendo alla funzionalità ed all'avviamento, serve all'esercizio dell'impresa. In argomento vedi in dottrina Ferrara, *La teoria giuridica dell'azienda*, Firenze, 1949, p. 111 e in giurisprudenza Cass., 22 gennaio 1972, n. 171, in *Giur. it.*, 1973, p. 262; Cass., 29 ottobre 1966, n. 2714, in *Foro it.*, 1967, p. 283.

² I crediti e i debiti o non si trasferiscono affatto con l'azienda o possono venire esclusi dal trasferimento, mentre i contratti in corso, ai sensi dell'art. 2558 c.c., si trasferiscono salvo patto contrario, sì che il loro passaggio può essere escluso. Se malgrado l'esclusione dal trasferimento di tutti gli elementi testé indicati può aversi egualmente trasferimento d'azienda, si deve necessariamente concludere che tali elementi, pur se ineriscono all'azienda non fanno parte di essa.

Non si può parlare di complesso organizzato per l'esercizio dell'impresa, ossia di azienda, se non si tiene conto oltretutto degli strumenti reali, anche di quelli personali, dei quali eventualmente l'imprenditore si avvalga per il compimento dell'attività imprenditrice³.

La lettura del dato della norma evidenzia l'azienda come oggetto di rapporti giuridici: al riguardo la letteratura giuridica ha elaborato due concezioni principali: la concezione unitaria e la concezione atomistica. Seguendo la teoria unitaria l'azienda è un bene unico, nuovo e distinto rispetto ai singoli beni che la compongono. Il titolare dell'azienda, pertanto, ha sulla stessa un vero e proprio diritto di proprietà unitario, coesistente con i diritti che vanta sui singoli beni.

La teoria atomistica nega l'unificazione giuridica dei beni aziendali e concepisce l'azienda come una semplice pluralità di beni tra loro funzionalmente collegati, sui quali l'imprenditore può vantare diritti diversi. Non esiste, pertanto, un bene azienda, che possa costituire oggetto di un diritto di proprietà autonomo o di altro diritto reale unitario.

Nel tentativo di trovare un punto di equilibrio tra l'unità dell'azienda e la pluralità dei singoli beni aziendali si è immaginato l'azienda come bene immateriale: vale a dire che la stessa non si identificherebbe nel complesso degli elementi organizzati, ma nell'organizzazione di essi, dunque nell'insieme dei collegamenti e tessuti funzionali posti fra di loro, tali collegamenti afferiscono a tutti gli elementi, non costituendo un semplice modo di essere o in una posizione degli elementi fra loro, ma, all'opposto, una cosa diversa posta sopra di essi in posizione dominante; ne sarebbe riprova il fatto che l'organizzazione permane anche a seguito della scomparsa di qualche elemento ed anzi ne impone la sostituzione. Come corollario di tale argomentazione risulta che gli elementi costitutivi dell'azienda rappresentano soltanto elementi accessori del bene immateriale e si trasferiscono con esso secondo il principio che l'accessorio segue il principale.

A tale ragionare viene contestato il rilievo del suo sostanziale contrasto con l'art. 2555 cod. civ. che definisce l'azienda come il complesso dei beni organizzati dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa. L'azienda non è un'entità astratta (l'organizzazione), ma si immedesima con gli elementi concreti che l'imprenditore organizza nell'esercizio dell'attività imprenditrice. Può essere qualificato oggetto un complesso organizzato, non già l'organizzazione astrattamente considerata⁴.

Si deve, altresì, rilevare che non è ammissibile qualificare gli elementi costitutivi dell'azienda come elementi accessori all'azienda-organizzazione: l'art. 2556 cod. civ. impone, invero, il rispetto delle leggi di circolazione dei singoli beni con la conseguenza che il mancato trasferimento, per difetto di forma, di singoli elementi ritenuti essenziali può comportare il mancato acquisto dell'intera azienda⁵.

³ Cfr. Ferrara, *La teoria giuridica dell'azienda*, cit., p. 12.

⁴ Cfr. Vanzetti, *Trent'anni di studi sull'azienda*, in *Riv. dir. comm.*, 1958, p. 32.

⁵ Cfr. Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1973, pp. 734 ss.: "l'azienda è l'organizzazione in cui si coordinano tutti i fattori della produzione e reali i personali e non solo attuali, ma anche prospettivi". L'art. 2555 c.c. identifica l'azienda con il complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa. L'espressione *beni* viene perciò necessariamente ad assumere un'accezione amplissima tale da includere tutti gli elementi oggettivi, di qualsiasi natura, la cui globale combinazione serve all'esigenza e alla vita dell'impresa.

La disciplina di cui all'art. 2560 c.c., *ratio* e difficoltà interpretative

L'alienante non è liberato dai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno acconsentito. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori⁶.

Nell'ottica del cedente, le clausole del contratto di cessione di azienda, che dispongono in merito al trasferimento delle passività in capo al cessionario, hanno una mera efficacia interna tra le parti del contratto, nel senso che il cedente non è comunque liberato dalla propria obbligazione verso il terzo creditore, se non risulta che questi abbia espressamente acconsentito al trasferimento della passività in capo al cessionario⁷. Dal lato del cessionario, le clausole del contratto di cessione di azienda, che dispongono in merito al mantenimento delle passività in capo al cedente, hanno, altresì, una mera efficacia interna tra le parti del contratto, nel senso che il cessionario viene comunque gravato dall'obbligo di soddisfare la pretesa creditoria del terzo, seppure nei limiti in cui tale pretesa creditoria risulti dai libri contabili obbligatori del cedente⁸.

L'art. 2560 del codice civile reca la disciplina generale in materia di responsabilità patrimoniale per le passività aziendali nell'ambito della circolazione dell'azienda e, in quanto appunto disciplina generale, esso trova applicazione nei confronti della generalità dei debiti aziendali, a prescindere dunque dalla loro natura e origine, salvo espresse deroghe di legge per specifiche tipologie di debiti.

La *ratio* che sottende alla previsione di tali principi normativi, ai sensi dei quali viene ad instaurarsi una responsabilità solidale tra cedente e cessionario per le passività relative al complesso aziendale compravenduto, è riconducibile a due fattori, in funzione dei quali sono stati previsti i due distinti periodi di cui si compone l'art. 2560 del codice civile.

Il primo fattore, che potremo chiamare *generico*, è riconducibile alla disciplina propria del c.d. accollo convenzionale di debito, di cui all'art. 1273 del codice civile. Ai sensi del citato articolo, se il debitore e un terzo convengono che questi assuma un debito dell'altro, non vi è liberazione del debitore (il quale rimane dunque obbligato in solido con il terzo) se il creditore non dichiara espressamente di liberarlo. Il primo comma dell'art. 2560 conferma sostanzialmente in modo espresso che, anche nel particolare contesto della cessione di un complesso aziendale, opera tale principio generale e, pertanto, se il cedente e il cessionario convengono che questi si assuma, in tutto o in parte, le passività aziendali sorte ante trasferimento in capo al cedente, quest'ultimo resta comunque obbligato verso il terzo creditore se non risulta che il creditore abbia acconsentito alla sua liberazione. Il secondo fattore, invece, che potremo

⁶ In tema si veda Colombo, *L'azienda*, in *Tratt. dir. comm. e dir. econ.*, diretto da Galgano, vol. III, Padova, p. 31.

⁷ In arg. Cian, *Rapporto fideiussorio e trasferimento dell'azienda* (nota a Cass., sez. I, 12 aprile 2001 n. 5495, Soc. it. cauzioni assicur. c. Soc. Cimi Montubi), in *Giur. comm.*, 2001, II, p. 545.

⁸ Cfr. Vanzetti, *Trent'anni di studi sull'azienda*, in *Riv. dir. comm.*, 1958, p. 32.

chiamare *specifico*, è strettamente connesso alla particolare natura del bene-azienda. Tale bene, infatti, si caratterizza per essere un complesso di elementi patrimoniali e rapporti giuridici a destinazione unitaria (per l'esercizio dell'impresa) che, pur costituendo nulla più che un mezzo per il soggetto che lo esercita, assume agli occhi dei soggetti terzi una propria rilevanza autonoma, in termini di capacità patrimoniale, rispetto a quella dell'impresa⁹.

Con il secondo comma dell'art. 2560 il legislatore riconosce implicitamente tale fatto, in quanto postula nella sostanza che la prima garanzia del creditore aziendale è rappresentata dall'azienda stessa. Da ciò discende, infatti, il precetto normativo ai sensi del quale viene riconosciuta al creditore aziendale la possibilità di soddisfare la propria pretesa creditoria in capo al soggetto che possiede l'azienda cui i debiti ineriscono, ossia il precetto normativo ai sensi del quale, a prescindere dalle pattuizioni intercorse tra le parti nel contratto di compravendita, il soggetto che riceve l'azienda (cessionario) risponde non solo delle passività aziendali che, in base al contratto, gli sono state trasferite unitamente all'azienda, ma anche delle passività aziendali che, sempre in base al contratto, le parti hanno convenuto di mantenere in capo al cedente¹⁰.

Tale principio speciale di tutela del creditore aziendale soggiace tuttavia ad un limite, previsto nel medesimo art. 2560 del codice civile, frutto della necessità di contemperare le esigenze di tutela del creditore con le esigenze di tutela dell'affidamento del cessionario¹¹. Viene, infatti, stabilito che la responsabilità *ex lege* del cessionario per le passività inerenti al complesso aziendale acquisito opera solo per i debiti che risultano dai libri contabili obbligatori tenuti dal cedente, con ciò assicurando al cessionario un adeguato mezzo conoscitivo del passivo aziendale che, per effetto della compravendita, viene a gravare su di esso, quanto meno in termini di responsabilità patrimoniale verso i terzi¹².

Atteso quanto detto, in relazione alla disciplina recata dall'art. 2560 c.c., emerge in primo luogo che l'accordo che le parti concludono relativamente al destino delle passività aziendali, nell'ambito di un contratto di compravendita di azienda, regola solo i rapporti che intercorrono tra le parti medesime (valenza meramente interna), mentre per quanto concerne i rapporti con i terzi creditori, a prescindere da quanto stabilito nell'atto, la responsabilità patrimoniale per i debiti relativi all'azienda trasferita sussiste sia in capo al cedente che in capo al cessionario, fatta eccezione per i debiti relativi all'azienda trasferita che non risultano dai libri contabili obbligatori e per i debiti relativi all'azienda trasferita per i quali risulta l'espresso consenso del terzo creditore alla liberazione del cedente¹³.

⁹ Cfr. Casanova, *Impresa e azienda*, in *Tratt. Vassalli*, Torino, 1973, pp. 734 ss.

¹⁰ In tema cfr. Pettiti, *Il trasferimento volontario d'azienda*, Napoli, 1970, p. 10.

¹¹ La giurisprudenza sul tema è vasta, per una veloce analisi cfr. Cass., 22 gennaio 1983, n. 623; Cass., 17 aprile 1996, n. 3627; Cass., 18 giugno 1981, n. 4009; Cass., sez. I, 23 luglio 1981, n. 4732; Cass., 12 novembre 1979, n. 5848; Cass., 26 luglio 1978, n. 3754; Cass., 25 giugno 1981, n. 4142.

¹² Vedi Salvatore, *Brevi riflessioni sugli effetti della cessione d'azienda e sui presupposti per la individuazione di un rapporto processuale inscindibile*, in *Giur. it.*, 1991, I, p. 585.

¹³ Cfr. in argomento Minervini, *L'imprenditore. Fattispecie e statuto*, Napoli, 1966, p. 120; Dimundo, *Affitto di azienda e fallimento*, in *Il Fallimento*, 2003, p. 5.

In particolare, nel caso di passività risultanti dai libri contabili obbligatori che le parti hanno convenuto di mantenere in capo al cedente, il terzo creditore può comunque richiedere direttamente l'adempimento al cessionario, senza necessità di escutere in via preventiva il cedente, fermo restando che, nel caso in cui il cessionario faccia opposizione alla richiesta di adempimento, il terzo creditore ha l'onere di provare l'inerenza e la funzionalità del debito al complesso aziendale acquisito dal cessionario¹⁴. Come già anticipato, la responsabilità solidale prevista dal secondo comma dell'art. 2560 (ossia quella del cessionario verso il terzo per le passività mantenute in capo al cedente) si applica sui debiti inerenti all'azienda trasferita che risultano dai libri contabili obbligatori.

L'iscrizione dei debiti nei libri contabili obbligatori si configura come elemento costitutivo della responsabilità solidale del cessionario, senza che tale elemento costitutivo possa essere sostituito da altre forme di conoscenza dei debiti eventualmente a disposizione del cessionario, poiché l'art. 2560 è norma di carattere eccezionale e perciò non suscettibile di interpretazione analogica¹⁵. Ciò comporta, in linea di principio, che restano propri del cedente sia i debiti non registrati che i debiti registrati solo sui libri contabili facoltativi eventualmente istituiti dal conferente.

Il richiamo dell'art. 2560 ai libri contabili obbligatori si riferisce all'art. 2214 comma 1 del codice civile, secondo cui l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere obbligatoriamente: il libro giornale; il libro degli inventari; le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

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 di tale responsabilità¹⁶.

Sul punto è poi opportuno evidenziare come una sentenza della Corte di Cassazione¹⁷ ha espressamente sancito che il registro IVA acquisti, pur tenuto obbligatoriamente ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, non può costituire elemento di prova per l'esistenza del debito, atteso che l'efficacia probatoria dei libri sopra elencati, di cui al comma 1 dell'art. 2560, deriva espressamente dalla normativa codicistica ed attiene ai rapporti di credito e debito inerenti l'esercizio dell'impresa e che i registri IVA non svolgono alcuna funzione probatoria dei rapporti di debito e credito relativi all'impresa, ma hanno la sola funzione di documentare il debito fiscale ai fini IVA essendo diretti, da un lato, a consentire l'esatto adempimento dell'obbligo tributario IVA e, dall'altro, a permettere l'accertamento da parte degli organi di controllo¹⁸.

E' appena il caso di sottolineare i notevoli problemi che la richiamata pronuncia comporta per le cessioni che hanno per oggetto aziende in regime di contabilità fiscale semplificata, ove la dispensa fiscale dall'obbligo di tenuta dei

¹⁴ Cfr., in tema, Cass., sez. I, 16 maggio 1997 n. 4351; Cass., sez. I, sentenza 26 aprile 1977 n. 1580.

¹⁵ Vedi Cass., sezione Lavoro, 3 aprile 2002, n. 4726; Cass., sezione I, 20 giugno 2000 n. 8363.

¹⁶ Cfr. Cass., sez. III, 20 febbraio 1999, n. 1429.

¹⁷ Cass. civile, sezione II, 3 marzo 1994, n. 2108.

¹⁸ In tema si vedano Cass., sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13580; Cass., 30 gennaio 2007, n. 1913; Cass., 30 maggio 2005, n. 11457; Cass., 20 giugno 2002 n. 8973; Cass., trib., 19 novembre 2007 n. 23857.

libri obbligatori di cui all'art. 2214 c.c. si traduce sistematicamente in una prassi non corretta, quanto tuttavia diffusa, di estensione a 360 gradi di una dispensa dal suddetto obbligo che invece ha mera natura fiscale. Sulla base di detta pronuncia sembrerebbe, infatti, doversene ricavare che, in una simile ipotesi, non si avrebbe alcuna responsabilità solidale del cessionario per mancanza a priori del presupposto di cui al comma 2 dell'art. 2560, ovvero le risultanze dei libri contabili obbligatori¹⁹.

Risultanza del debito dai libri contabili obbligatori quale elemento costitutivo della responsabilità del cessionario

In tema di cessione di azienda, il regime fissato dall'art. 2560, comma 2, c.c., con riferimento ai debiti relativi all'azienda ceduta, secondo cui dei debiti suddetti risponde anche l'acquirente dell'azienda allorché essi risultino dai libri contabili obbligatori, è destinato a trovare applicazione quando si tratti di debiti in sé soli considerati, e non anche quando, viceversa, essi si ricolleghino a posizioni contrattuali non ancora definite, in cui il cessionario sia subentrato a norma del precedente art. 2558 c.c. Ed infatti, in tal caso, la responsabilità si inserirà nell'ambito della più generale sorte del contratto anche se in fase contenziosa al tempo della cessione dell'azienda²⁰.

In riferimento alle risultanze dei debiti della conferente dai libri obbligatori quale fatto costitutivo della corresponsabilità della conferitaria ai sensi dell'art. 2560 c.c., comma 2, occorre affermare che per effetto del subentro della cessionaria di azienda nei rapporti negoziali a prestazioni corrispettive non aventi carattere personale, a norma dell'art. 2558 cod. civ., la corresponsabilità di quest'ultima per inadempimento prescinde dalla riscontrabilità delle relative poste passive nelle scritture contabili perché si inserisce nell'ambito della più generale sorte del contratto, anche in fase contenziosa, si che il regime fissato dal citato art. 2560 cod. civ., con riferimento di debiti dell'azienda ceduta, trova applicazione soltanto quando si tratti di debiti in sé soli considerati²¹.

Il disposto dell'art. 2558 c.c. considera come naturale il subingresso del cessionario nei contratti inerenti all'esercizio dell'azienda; e tale effetto

¹⁹ Il comma 2 dell'art. 2112 del codice civile prevede una responsabilità solidale tra cedente e cessionario per i crediti che i lavoratori vantano nei confronti del datore di lavoro alla data del trasferimento dell'azienda. Tale norma si inserisce in un più ampio contesto di disposizioni finalizzate a garantire una piena tutela dei lavoratori dipendenti occupati presso l'azienda oggetto di trasferimento e deve essere intesa come una espressa deroga al disposto del comma 2 dell'art. 2560 del codice civile, avente la finalità di ampliare, con riferimento alle passività aziendali in questione, il regime di solidarietà ivi previsto mediante la rimozione dell'ulteriore requisito della "iscrizione della passività nei libri contabili obbligatori". In altre parole, dunque, i lavoratori dipendenti relativi a un complesso aziendale trasferito possono indifferentemente chiedere il pagamento delle proprie spettanze (quali esistenti alla data del trasferimento dell'azienda) sia al cedente che al cessionario, a prescindere: dalle pattuizioni intercorse tra le parti nel contratto di cessione di azienda tra cedente e cessionario (ma questa non è una "novità" rispetto a quanto già evidenziato per la generalità delle passività aziendali, in sede di analisi del disposto dell'art. 2560); dal fatto che tali debiti risultino o meno dai libri contabili obbligatori (e questa è appunto la specificità che caratterizza il particolare regime di responsabilità solidale stabilito dal comma 2 dell'art. 2112).

²⁰ In argomento Manzini, *La cessione d'azienda: iscrizione nel registro delle imprese e successione nei contratti, cessione dei crediti e responsabilità per i debiti relativi all'azienda ceduta*, in *Contratto e impresa*, 1998, 1267; Autelitano, *Cessione di azienda bancaria e successione nei debiti*, in *I Contratti*, 2005, 465; Vitali, *Alienazione d'azienda e sorte del contratto di fideiussione*, *Riv. dottori comm.*, 2003, 336.

²¹ Cfr. Federico, *Cessione di azienda e responsabilità per i debiti tributari*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 40; Modugno, *Acquisto d'azienda: alla ricerca dell'avviamento*, in *Pratica contabile*, 1999, p. 610.

escludono, con conseguente mancata liberazione del locatore d'azienda e contraente originario, solo in presenza di una specifica manifestazione di opposizione dell'altro contraente.

La sorte dei rapporti contrattuali pendenti all'atto del trasferimento dell'azienda (come pure all'atto della sua restituzione, dopo la cessazione convenzionale dell'affitto) sfugge infatti al dettato di quell'articolo, per ricadere nella previsione un'altra disposizione, specificamente dettata allo scopo di disciplinare la sorte delle vicende aziendali: quella contenuta nel pure già citato art. 2558²².

È infatti principio acquisito quello per cui il regime fissato dal citato art. 2560, con riferimento ai debiti dell'azienda ceduta, sia destinato a trovare applicazione quando si tratti di debiti in sé soli considerati, e non anche quando, viceversa, essi si ricolleghino a posizioni contrattuali non ancora definite, in cui il cessionario sia subentrato a norma del precedente art. 2558 c.c. Posizioni, queste, che seguono la sorte del contratto e, quindi, transitano con esso, purché non già del tutto esaurito, anche se in fase contenziosa al tempo della cessione dell'azienda²³.

Né può invero dubitarsi che una tal regola debba trovare applicazione anche nella fase della restituzione dell'azienda dall'affittuario al locatore, quando il relativo rapporto sia venuto a scadenza o sia stato convenzionalmente risolto. Lo si ricava, indirettamente, dalla stessa dizione adoperata nel terzo comma del menzionato art. 2558, che rende applicabili le disposizioni dei precedenti commi in tema di successione nei contratti anche all'affittuario (ed all'usufruttuario), ma solo per la durata dell'affitto (o dell'usufrutto), lasciando così intendere che, cessato l'affitto (o l'usufrutto), anche la situazione di detti contratti deve ritornare allo stato originario²⁴.

Ma lo si desume soprattutto - come la dottrina ha puntualmente posto in luce - dal fatto che quella regola è espressione della naturale ed oggettiva inerenza al complesso aziendale di tutti i rapporti che attengono alla gestione dell'azienda e potenzialmente incidono sul suo avviamento: di modo che essa è destinata ad operare in tutti i casi nei quali la gestione dell'azienda passi di mano, e dunque pur quando si tratti della sua restituzione al locatore, dopo la cessazione dell'affitto; con la sola condizione che anche la cessazione di tale rapporto d'affitto e la conseguente retrocessione dell'azienda al proprietario si ricolleghino direttamente alla volontà contrattuale delle parti, o ad un fatto da queste espressamente previsto nel contratto precedentemente stipulato²⁵.

Il chiaro contenuto di tale norma esclude l'applicabilità, nel caso in esame, dell'art. 2558 c.c., che si riferisce alla cessione dei contratti aziendali, ricorrendo nella fattispecie la cessione mediante donazione di un'azienda individuale a due persone, che divenuti titolari nello stesso momento di una posizione imprenditoriale derivante dalla comproprietà dell'azienda ceduta nella sua unità,

²² In tema Chiassoni, *La responsabilità del cessionario di un'azienda per i debiti pregressi. Elementi di analisi argomentativa della giurisprudenza sull'art. 2560 comma 2 c.c.*, in *Foro padano*, 1994, I, 100.

²³ Vedi Cass. 11 agosto 1990, n. 8219

²⁴ In argomento si veda Paolini, *Imprenditore individuale e affitto dell'unica azienda: aspetti fiscali*, in *Le Società*, 1994, p. 1044.

²⁵ Cfr. per quest'ultimo rilievo, Cass. 7 novembre 2003, n. 16724.

vanno considerati soci di fatto di una società, peraltro regolarizzata subito dopo la donazione secondo il modello legale della società di persone²⁶.

Non vi è stata dunque discontinuità nella vita dell'azienda, che dalla conduzione individuale è passata alla conduzione societaria, prima irregolare, e poi legalizzata, per cui dei debiti gravanti sulla azienda individuale risponde la società che le è succeduta, essendosi trasformata in societaria la forma individuale dell'azienda stessa.

A norma dell'art. 2560 c.c. in caso di trasferimento di azienda l'acquirente risponde dei debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta se essi risultano dai libri contabili obbligatori. Si tratta di un elemento costitutivo della fattispecie che è onere del creditore provare, a nulla rilevando la conoscenza che il cessionario abbia avuto *aliunde* dei debiti del cedente. La domanda proposta ex art. 2560 c.c. deve, pertanto, essere rigettata qualora dell'esistenza di tale elemento non sia fornita idonea dimostrazione. Al riguardo, inoltre, elementi significativi in tal senso non possono trarsi né dalla richiesta di ammissione alla procedura di amministrazione controllata del cedente, ove sono riportati i dati aggregati dell'indebitamento, né dall'ammissione del credito del terzo al passivo del fallimento del cedente, potendo essa fondarsi esclusivamente sulla documentazione prodotta dallo stesso creditore.

In caso di cessione di azienda, l'art. 2650, comma 2, c.c. - che prevede che dei debiti dell'azienda risponda anche l'acquirente, purché essi risultino dai libri contabili obbligatori - non trova applicazione con riferimento ai debiti tributari, atteso che, data la loro particolare natura, i medesimi non sono equiparabili a quelli di diritto comune. Ne discende che l'acquirente dell'azienda non può sottrarsi alla responsabilità per i debiti inerenti all'azienda ceduta, deducendo che i medesimi non siano stati iscritti nei registri contabili obbligatori²⁷.

Nella cessione di ramo d'azienda sono ricompresi anche i debiti da restituzione di pagamenti revocabili: invero, non c'è dubbio che si tratti di debiti che, al momento della cessione del ramo d'azienda sono eventuali e futuri, essendo condizionati al passaggio in giudicato di una sentenza d'inefficacia, ma è altrettanto certo che essi abbiano il requisito della determinabilità, risultando dalla contabilità della banca cedente la ricezione di versamenti che, in quanto effettuati da società successivamente fallita, sono soggetti ad azione revocatoria.

Influenza della disciplina tributaria sulla disciplina civilistica nell'ermeneutica dell'art. 2560 c.c.

Occorre ora verificare, sul tema oggetto della nostra analisi, la compatibilità fra la disciplina civilistica e la disciplina tributaria: quando la legge speciale disciplina un istituto in maniera compatibile con un istituto di diritto civile che ha, però, lacune di disciplina che potrebbero essere colmate dalla prima, l'estensione o meno sarà regolata in prima battuta dai normali criteri

²⁶ Cfr. Pizzirusso, *Successione dei debiti nel trasferimento d'azienda* (nota a Trib. Reggio Emilia, sez. II, 6 giugno 2003 n. 979), in *Dir. e prat. soc.* 2004, 87.

²⁷ Vedi Cian, *Rapporto fideiussorio e trasferimento dell'azienda* (nota a Cass., sez. I, 12 aprile 2001 n. 5495, Soc. it. cauzioni assicur. c. Soc. Cimi Montubi), in *Giur. comm.*, 2001, II, 545.

ermeneutici con esiti diversi a seconda dei casi. Esiste, però, un problema di coordinamento con il diritto privato per la ragione che il diritto tributario utilizza strumenti ed istituti privatistici quanto alla definizione dei profili oggettivi e soggettivi del rapporto intercorrente fra ente impositore e soggetti passivi nonché per il fatto che esso individua istituti privatistici da assumere quale fattispecie imponibili²⁸.

Laddove gli interventi di legislazione speciale sono ripetuti, o addirittura si collegano ad un favor e se si ritiene che essi corrispondano anche a esigenze della pratica commerciale, l'interprete che accoglie il metodo sistematico in senso ampio ed è favorevole all'idea dello sviluppo storico degli istituti collegata a fattori sistematici ed extrasistematici e che è favorevole a prendere spunti da esperienze comparativistiche, propende per una modifica indotta.

Il rapporto, si ritiene, fra le discipline, non è di specialità in senso tecnico o di subordinazione, ma di diversità di piani: il diritto tributario è oggi quello che si mostra più sensibile al mutare della realtà socio-economica. La disciplina tributaria, spesso, anticipa, con una normazione magari affrettata e imprecisa, ma sempre molto tempestiva; di qui la ragionevole conseguenza di una possibile influenza del diritto tributario sul diritto privato. Proprio in ragione della diversità di piani non è facile cogliere i casi in cui il sistema fiscale influisce e "muta" per così dire il sistema civile. Mi riferisco, ovviamente, alle ripercussioni all'interno per così dire degli istituti civilistici e non ai collegamenti fra legge fiscale e legge civile e riguardanti, in particolare, certi effetti collegati ad un onere tributario.

La prassi, in base alla quale i debiti oggetto di acollo da parte dell'acquirente di un'azienda vengono ricompresi nella base imponibile della cessione dell'azienda stessa, non sembra conforme al disposto normativo. Infatti, il negozio di cessione di azienda non produce, di per sé, il trasferimento dei debiti: per ottenere questo risultato, è necessario un apposito negozio, cioè l'acollo liberatorio, intassabile ai fini dell'imposta di registro. Tuttavia, in mancanza di tale accordo, il cessionario è responsabile verso i creditori solidalmente con l'alienante - nei cui confronti ha diritto di rivalsa - per i debiti risultanti dalle scritture contabili²⁹.

Questa disposizione deve essere coordinata con quanto previsto dall'articolo 43, comma 2, DPR n. 131/1986, in virtù del quale i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile: quest'ultima disposizione trova applicazione nell'ipotesi in cui l'acollo di debiti od oneri o l'estinzione delle obbligazioni derivi direttamente da un negozio giuridico; nella fattispecie della cessione di azienda, invece, l'acollo dei debiti in capo al cessionario non deriva direttamente dal negozio di cessione dell'azienda, ma da un negozio autonomo, ancorché collegato con quello di cessione dell'azienda stessa.

²⁸ Si veda, per tutti, Ascarelli, *La funzione del diritto speciale e la trasformazione del diritto commerciale*, in *Riv. dir. comm.*, 1934, I, p. 1 e ss. e Alpa, *Le fonti del diritto italiano*, in *Tratt. di dir. civ.* diretto da Sacco, 2, Torino, 1999, p. 319 e ss.

²⁹ E' opportuno solo ricordare, in questa sede, che, attualmente, l'intassabilità degli accollati di debiti, in occasione di una cessione di azienda, risulta dall'articolo 21, ultimo comma, DPR 26-4-1986, n. 131, il quale testualmente prevede che non sono soggetti ad imposta gli accollati di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni.

Sul piano civilistico, infatti, l'articolo 2560 dispone, al primo comma, 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; il secondo comma della stessa norma prevede che nel trasferimento di una azienda commerciale risponde dei debiti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori³⁰.

Dal coordinamento dei due commi dell'articolo 2560, risultano (anche secondo la prevalente opinione dottrinale) i seguenti corollari: i debiti relativi all'azienda non vengono trasferiti al cessionario: non costituisce, cioè, effetto naturale del contratto di cessione d'azienda il passaggio in capo al cessionario dei debiti contratti dal cedente prima del trasferimento; affinché i debiti aziendali siano trasferiti al cessionario, è necessario che sussista un espresso accordo in tal senso tra il cedente e il cessionario e il consenso dei creditori; il cessionario, anche qualora manchi l'accordo diretto al trasferimento dei debiti, è responsabile, verso i creditori, solidalmente con l'alienante per i debiti risultanti dalle scritture contabili; nell'ipotesi in cui, però, il cessionario abbia pagato un debito aziendale, nonostante l'assenza di un esplicito accordo diretto al trasferimento dei debiti, egli può rivalersi nei confronti del cedente (infatti, la titolarità del debito ricade pur sempre sul cedente, il quale, dunque, è l'unico obbligato al pagamento, mentre il cessionario è nella posizione di responsabile del debito senza esserne titolare).

In altri termini, se vi è l'accordo espresso, diretto al trasferimento dei debiti, il cessionario diventa titolare e responsabile dei debiti stessi; qualora, invece, non intervenga alcun accordo al riguardo, nei rapporti interni (tra cessionario e cedente) i debiti aziendali anteriori al trasferimento dell'azienda permangono in capo all'alienante, mentre nei rapporti esterni il cessionario assume solo la responsabilità solidale per i debiti stessi nei confronti dei terzi³¹.

Dalla riferita ricostruzione civilistica derivano le seguenti conseguenze in ordine all'applicazione dell'imposta di registro: se non vi è una espressa pattuizione diretta al trasferimento dei debiti aziendali, questi non si trasmettono all'acquirente: conseguentemente, non vi è alcun negozio giuridico (né autonomo, né collegato alla cessione di azienda) da sottoporre a tassazione; vi è solo una responsabilità solidale in capo al cessionario, derivante dalla legge; se vi è una espressa pattuizione diretta al trasferimento dei debiti, si configura un negozio di accollo liberatorio per il cedente (infatti, è richiesto il consenso dei creditori): sul piano fiscale, tale negozio non è assoggettabile a imposta di registro, ai sensi dell'articolo 21, ultimo comma, DPR n. 131/1986; in tal caso, non è applicabile l'articolo 43 dello stesso DPR n. 131/1986.

Quest' ultima norma, come si è detto, ha esclusivo riguardo agli accolti di debiti che costituiscano un effetto diretto e naturale di un negozio sottoposto a tassazione, mentre, nel caso in esame, l'accollo dei debiti non costituisce un effetto del negozio di cessione di azienda, ma rappresenta un negozio autonomo, ancorché collegato, rispetto a quello di cessione. In altri termini, il negozio di

³⁰ Cfr. Cass., sez. trib., 20 giugno 2002, n. 8973.

³¹ In dottrina, in tal senso, cfr., per tutti, Tedeschi, *Le disposizioni generali sull'azienda*, in *Tratt. Dir. Priv.* diretto da P. Rescigno, Torino, 1988, p. 54.

cessione di azienda non produce, di per sé, il trasferimento dei debiti: per ottenere questo risultato, è necessario un apposito negozio, costituito, per l'appunto, dall'accollo liberatorio (intassabile, ai sensi dell'articolo 21, ultimo comma, DPR n. 131/1986).

L'art. 14 del D. Lgs. n. 472/1997, entrato in vigore il 1° aprile 1998, disciplina la responsabilità, sotto il profilo fiscale, del cessionario di azienda o di un ramo di azienda. Si provvede, in particolare, a derogare al principio di personalità della responsabilità³², al fine di evitare la sottrazione di beni costituenti l'azienda alla propria funzione di garanzia patrimoniale anche per le obbligazioni tributarie. Si evidenzia, peraltro, che il suddetto principio è stato recentemente oggetto di una precisa delimitazione ad opera dell'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269, convertito dalla Legge 24 novembre 2003 n. 326, ai sensi del quale le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.

La responsabilità del cessionario di azienda non ha natura sanzionatoria, ma risponde esclusivamente ad esigenze di garanzia patrimoniale. Si tratta, inoltre, di una responsabilità solidale, sussidiaria e limitata. Il cessionario, in particolare, è riconducibile al cosiddetto "responsabile d'imposta", che si configura quando la legge sancisce la responsabilità solidale di un soggetto che non ha realizzato il fatto-indice di capacità contributiva, ma per altri versi è collegato al fatto imponibile o al contribuente. In tal caso, la responsabilità d'imposta è funzionale al mantenimento delle garanzie del credito erariale.

L'art. 14 del D. Lgs. 472/1997 richiama esplicitamente, accanto alla cessione di azienda, la cessione del ramo di azienda.

In ambito civilistico non sorgono dubbi circa la necessità della *afferenza* del debito allo specifico ramo di azienda acquistato per la sussistenza della responsabilità del cessionario; con esclusione della responsabilità del medesimo per obbligazioni riconducibili ad altro ramo aziendale³³.

Il principio dell'*afferenza* non è espressamente richiamato dall'art. 14 del D. Lgs. 472/1997. Sarebbe, peraltro, assurdo far rientrare nella responsabilità del

³² La disciplina contenuta nell'art. 14 del DLgs. 472/1997 deve ritenersi applicabile anche nel caso di conferimento d'azienda. Depongono in tal senso le seguenti argomentazioni: in campo civilistico è pacifica l'equiparazione tra conferimento d'azienda e cessione d'azienda (cfr. Cass. 21 dicembre 1998 n. 12739); con riguardo al previgente art. 19 della Legge n. 4/1929, recante una previsione normativa sostanzialmente uguale alla norma in esame, si era pacificamente sostenuta l'applicazione a qualunque genere di trasferimento di azienda per atto tra vivi; l'art. 9 comma 5 del TUIR, ai fini delle imposte sui redditi, equipara espressamente alla cessione a titolo oneroso il conferimento in società. La responsabilità in esame è, invece, esclusa in presenza di un affitto di azienda o di ramo di azienda e di usufrutto di azienda. Altro problema che merita attenzione è quello che attiene alla applicabilità della responsabilità solidale del cessionario d'azienda nel caso di cessione realizzata nell'ambito di procedure fallimentari. Con la risoluzione 12 luglio 1999 n. 112, il Ministero delle Finanze ha escluso tale possibilità facendo leva sulla ratio e sulla stessa lettera della norma, che sembrano riferirsi esclusivamente alle cessioni su base volontaria o negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici, quali le cessioni di aziende realizzate nell'ambito di procedure fallimentari.

³³ La C.M. 10 luglio 1998 n. 180 del Ministero delle Finanze ha chiarito che "per configurarsi la responsabilità del cessionario non è indispensabile che il trasferimento dell'azienda risulti da apposito atto materiale, essendo invece sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione (salvo prova contraria) desunta ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lett. d) del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti. Questa soluzione è stata criticata da una parte della dottrina in ragione del fatto che, secondo quanto previsto dall'art. 2556 c.c., i contratti che hanno ad oggetto il trasferimento di proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata.

cessionario tutti i debiti dell'azienda e non soltanto quelli inerenti al ramo aziendale ceduto; tale responsabilità, infatti, sarebbe senza causa e quindi priva di qualsiasi giustificazione. Estremamente difficoltosa, però, si presenta l'imputazione del debito tributario ad un determinato ramo di azienda; incerta, inoltre, si presenta l'individuazione del soggetto sul quale dovrebbe ricadere il relativo onere della prova³⁴.

La corresponsabilizzazione del cessionario gode di una serie di meccanismi di temperamento. In primo luogo, è riconosciuto il beneficio della preventiva escussione del cedente (art. 14 comma 1 del D. Lgs. 472/1997). E', inoltre, previsto il contenimento della responsabilità: entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto di trasferimento (art. 14 comma 1 del D. Lgs. 472/97), e, comunque, per un valore non superiore al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi (art. 14 comma 2 del D. Lgs. 472/97).

Sempre il primo comma dell'art. 14 del DLgs. 472/1997 contiene un'ulteriore limitazione alla responsabilità del cessionario, rapportata al valore dell'azienda o del ramo della stessa. Tale aspetto è stato chiarito dalla C.M. 10 luglio 1998 n. 180 affermando che il valore dell'azienda o del ramo di azienda da assumere quale limite alla responsabilità solidale del cessionario è quello accertato dal competente ufficio delle entrate o del registro ovvero, in mancanza di accertamento, quello dichiarato dalle parti. L'ultima limitazione alla responsabilità del cessionario di azienda è contenuta nell'art. 14 comma 2 del D. Lgs. 472/1997. L'obbligazione sussidiaria di cui si è detto, infatti, 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.

Per concludere le nostre riflessioni, allorché la norma fiscale cambia o modifica una norma inderogabile di fattispecie civile dovranno considerarsi con maggiore rigore le ragioni e gli effetti (sul sistema) prima di concludere nel senso dell'intervenuta modifica, sempre valutandosi, come indici significativi e giustificanti la modifica, la pluralità degli interventi, l'eventuale favor collegato alla norma speciale, la volontà di superare un abuso del mondo degli affari suggerendo un altro istituto ritenuto più adeguato, la corrispondenza, infine, ai bisogni della pratica commerciale³⁵.

³⁴ Cfr. in arg. Puri, *Note riepilogative sulla cessione di azienda nell'imposizione indiretta*, in *Riv. not.*, 1994, II, p. 415.

³⁵ La trasmissibilità delle posizioni soggettive fiscalmente rilevanti è stata ammessa dalla prassi amministrativa non soltanto nell'ipotesi della cessione di azienda (o di ramo aziendale), ma - più in generale - per tutte le operazioni che rientrano nella categoria delle trasformazioni sostanziali soggettive. La R.M. 29 luglio 1998, n. 93/E, richiamando la C.M. 9 giugno 1998, n. 144/E (par. 1) ha, infatti, chiarito che nelle menzionate ipotesi di trasformazioni sostanziali soggettive si verifica, in linea generale, una situazione di continuità tra i contribuenti interessati, nel senso che il soggetto subentrante (società conferitaria, cessionario o donatario d'azienda) deve assolvere tutti gli adempimenti, agli effetti dell'IVA, successivi alla data di trasformazione. Sembra corretto intendere che il requisito del generale trasferimento dei debiti e dei crediti relativi all'azienda ceduta sia più opportunamente da riferirsi a quelle posizioni creditorie e debitorie direttamente collegate all'attività di esportazione, e non genericamente ad ogni indistinto debito o credito aziendale, poiché, diversamente, si correrebbe il rischio di fondare la legittimità e la realizzabilità del suindicato trasferimento, sulla contemporanea trasmissione di posizioni per nulla afferenti all'attività di esportazione oltre confine. Un siffatto obbligo, quindi, verrebbe ad incidere negativamente su operazioni commerciali nelle quali, pur non essendo rintracciabile il complessivo trasferimento di tutti i debiti e crediti, vi è tuttavia un collegamento funzionale tra le poste di patrimonio trasferite ed il beneficio di acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta.

