

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11678 Anno 2022

Presidente: DE MASI ORONZO

Relatore: RUSSO RITA

Data pubblicazione: 11/04/2022

da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del

Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"....."Sono definibili le controversie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto e per le quali alla data di presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva"... ed infine al comma comma 9 "Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017".

Nell fattispecie si applica la predetta sospensione, poiché il decreto legge è entrato in vigore il 24 aprile 2017 e cioè due giorni prima della scadenza del termine ordinario per impugnare; pertanto la effettiva scadenza del termine per proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza, depositata il 25 ottobre 2016, è da individuarsi nel 26 ottobre 2017, vale a dire il giorno successivo a quello della notifica dell'odierno ricorso per cassazione.

2.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta a sensi dell'art 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art 14 del D.lgs. 472/1997. L'Agenzia deduce che non può applicarsi al debito tributario l'art 2560 c.c. posto che le disposizioni del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e segnatamente l'art. 14, introducono misure antielusive a tutela dei crediti tributari, di natura speciale



rispetto alla ordinaria disciplina dell'art. 2560 c.c.. Deduce che la *ratio* della disciplina speciale è rinvenibile nella necessità di evitare che attraverso varie forme negoziali di trasferimento dei beni oggetto del complesso aziendale si sottragga al fisco l'originaria garanzia patrimoniale dei crediti tributari vantati nei confronti del cedente. Pertanto non è applicabile al debito tributario il criterio limitativo della responsabilità dell'acquirente previsto nell'articolo 2560 c.c. con riferimento alle evidenze dei libri contabili, che assolvono ad una funzione probatoria nei rapporti tra imprenditori e non tra l'imprenditore ed il fisco. La posizione del cessionario è comunque tutelata, sul piano della conoscibilità della pretesa debitoria, in quanto l'art 14 cit., al comma terzo, consente di richiedere all'amministrazione il rilascio di un certificato dal quale risulti l'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite ma per le quali i debiti non sono stati soddisfatti, certificazione che nella specie la società non ha richiesto. L'Agenzia ritiene erronea la estensione della limitazione della responsabilità per i debiti inerenti il ramo di azienda ceduto anche al debito tributario, posto che l'articolo 14 cit., al comma primo, prevede esclusivamente quale limitazione di responsabilità il valore di quanto acquistato, e il beneficio di escussione. La ricorrente osserva inoltre che è apodittico l'accoglimento del criterio di quantificazione del debito con riferimento agli studi di settore posto che in ogni caso dovrebbe essere il contribuente medesimo a dimostrare la non afferenza o la limitata differenza del debito al ramo aziendale acquistato.

2.- Con il secondo motivo del ricorso si lamenta la violazione dell'art. 2697 c.c. rilevando che ha errato la Commissione



tributaria regionale a ritenere applicabili i criteri degli studi di settore in assenza di qualsivoglia prova documentale da parte della ricorrente; la ricorrente avrebbe dovuto produrre i libri contabili, che invece non ha prodotto.

I motivi possono essere esaminati congiuntamente poiché si tratta di censure interdipendenti, nell'ambito di una questione unitaria che è la corretta interpretazione ed applicazione dell'art 14 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

La società controricorrente eccepisce che il secondo motivo del ricorso è un motivo nuovo, poiché in grado di appello l'Agenzia nelle sue difese (trascritte a pag. 9 e 10 del controricorso) si è limitata ad opporre che l'articolo 14 cit. è una norma speciale rispetto all'articolo 2560 c.c. in quanto introduce misure anti elusive a tutela dei crediti tributari e che non è possibile estendere anche al debito tributario il principio civilistico della inerenza. La controricorrente evidenzia altresì che l'Agenzia non ha specificamente contestato -così come ritenuto dalla Commissione regionale- gli studi di settore prodotti.

L'eccezione tuttavia è priva di fondamento poiché la questione posta dall'Agenzia nell'atto di costituzione in appello, e quindi nella posizione di resistenza, contiene in sé, come meglio appresso sarà precisato, anche la questione relativa all'onere probatorio, avendo peraltro l'Agenzia puntualizzato anche in grado di appello che non occorre l'iscrizione del debito tributario nei libri contabili così come richiesto dalla norma civilistica, e contestato, già nel primo grado del giudizio, la mancanza del certificato previsto dal terzo comma dell'articolo 14 cit.



2.1.- I motivi proposti dalla Agenzia sono parzialmente fondati, nei termini di cui appresso.

In tema di responsabilità del cessionario del ramo di azienda per i debiti del cedente, il principio della inerenza del debito, desumibile dall'art 2560 c.c. deve ritenersi applicabile anche ai debiti tributari, ma a determinate condizioni, di cui meglio si dirà, al fine di rispettare le finalità anti elusive proprie dell'art. 14 del D.lgs. 472 del 1997, e ciò per molteplici ragioni.

Nell'interpretare l'articolo 2560 c.c. questa Corte ha già ritenuto che in caso di cessione di ramo d'azienda, l'acquirente, pur in presenza di una contabilità unitaria, risponde, a norma dell'art. 2560 cod. civ., dei debiti pregressi risultanti dai libri contabili obbligatori, a condizione, però, che siano inerenti alla gestione del ramo d'azienda ceduto (Cass. n. 13319 del 30/06/2015).

Secondo l'Agenzia delle entrate questo principio non sarebbe applicabile al caso del debito tributario poiché l'articolo 14 del D.lgs. 472/1997 è una norma speciale e prevede 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, ma non fa cenno al principio della inerenza.

La tesi non è condivisibile, poiché, anche se l'art 14 cit. è norma speciale rispetto a quella generale di cui all'art. 2560 c.c., essa non è però una norma eccezionale: tale disposizione introduce una disciplina speciale in tema di cessione di azienda quanto ai rapporti tributari (Cass. n. 17264 del 13/07/2017), regolando diversamente gli effetti della cessione sui debiti del



cedente rispetto alla normativa codicistica che, però nelle parti in cui non viene derogata, deve comunque ritenersi pienamente operante (Cass. 31610 del 06/12/2018). Pertanto, solo una espressa deroga al principio della inerenza avrebbe consentito di escludere la applicabilità della regola codicistica alla fattispecie.

Con riferimento ai debiti tributari, tuttavia, deve tenersi conto della necessità di raggiungere un punto di equilibrio tra l'esigenza di rispettare il principio della capacità contributiva posto dall'art. 53 Cost., in ragione del quale non può pretendersi che il cessionario di un ramo di azienda dotato di piena autonomia debba rispondere anche di debiti tributari maturati nell'esercizio di altro e distinto ramo aziendale, e l'interesse (pubblico) dell'erario a conservare la garanzia patrimoniale sui beni del debitore, contrastando eventuali comportamenti elusivi.

La consolidata giurisprudenza di questa Corte afferma che l'art. 14 cit. introduce misure antielusive a tutela dei crediti tributari, di natura speciale rispetto alla ordinaria disciplina dell'art. 2560 c.c., evitando che, attraverso il trasferimento dell'azienda o di un ramo d'azienda, od anche mediante il trasferimento frazionato di singoli beni appartenenti al complesso aziendale, l'originaria generale garanzia patrimoniale del debitore possa essere dispersa in pregiudizio dell'interesse pubblico alla riscossione delle entrate finanziarie (Cass. 5979 del 14/03/2014; Cass. n. 17264 del 13/07/2017). Ne consegue che, nell'ipotesi di cessione conforme a legge, viene valorizzata la diligenza del cessionario nell'assumere, prima della conclusione del negozio traslativo, informazioni sulla posizione debitoria del cedente (Cass. n. 29722 del 29/12/2020).



Deve qui sottolinearsi la diversità tra la cessione di azienda, il trasferimento frazionato di beni appartenenti ad un unico complesso aziendale e la cessione di un ramo di azienda avente una sua effettiva autonomia funzionale, considerando che è lo stesso articolo 14 cit. a distinguere espressamente il caso della cessione di azienda dalla cessione del ramo di azienda, la cui nozione si ricava dall'art. 2112 c.c., e dalla giurisprudenza formatasi in ambito lavoristico.

Per questa Corte, costituisce elemento costitutivo della cessione l'autonomia funzionale del ramo ceduto, ovvero la sua capacità, già al momento dello scorporo dal complesso cedente, di provvedere ad uno scopo produttivo con i propri mezzi funzionali ed organizzativi e quindi di svolgere, autonomamente dal cedente e senza integrazioni di rilievo da parte del cessionario, il servizio o la funzione cui risultava finalizzato nell'ambito dell'impresa cedente, situazione ravvisabile (quando non occorranno particolari mezzi patrimoniali per l'esercizio dell'attività economica) anche rispetto ad un complesso stabile organizzato di persone, addirittura in via esclusiva, purchè dotate di particolari competenze e stabilmente coordinate ed organizzate tra loro, così da rendere le loro attività interagenti e idonee a tradursi in beni e servizi ben individuabili (Cass., n. 28593 dell'8/11/2018; Cass., n. 19034 del 31/07/ 2017). Questa Corte ha altresì affermato, in conformità alla giurisprudenza europea, che per "ramo d'azienda", come tale suscettibile di autonomo trasferimento riconducibile alla disciplina dettata per la cessione di azienda, deve intendersi ogni unità la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità e (come affermato anche dalla Corte di



Giustizia, sentenza 24 gennaio 2002, in C-51/00) consenta l'esercizio di una attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo (Cass., n. 9361 del 28/04/ 2014). Se pertanto il ramo di azienda è dotato di una specifica autonomia, tale autonomia deve connotare necessariamente anche debiti, compresi i debiti tributari, diversamente si verificherebbero effetti paradossali, chiamando il cessionario a rispondere di debiti che afferiscono esclusivamente all'attività che continua ad essere svolta nel ramo di azienda principale.

Ciò premesso, il punto di equilibrio tra le contrapposte esigenze sopra rappresentate deve individuarsi nella effettiva verifica della avvenuta cessione di un ramo di azienda, inteso come entità economica organizzata in maniera stabile rispetto alla azienda principale, dotata di una sua autonomia funzionale. A questa condizione può affermarsi che la responsabilità del cessionario del ramo di azienda deve fondarsi, anche per i debiti tributari, sull'inerenza del debito al compendio acquistato, sicché essa non opera per quelle obbligazioni pecuniarie che siano riconducibili ad altro ramo aziendale rimasto di proprietà del cedente (in termini, la giurisprudenza più recente di questa sezione, v. Cass. n. 18117 del 24/06/2021; Cass. n. 21161 del 23/07/2021).

Da ciò discende, quale necessario corollario, che è onere del cessionario dimostrare non solo l'effettiva preesistente autonomia del ramo aziendale acquistato -il che implica la possibilità di verificare che l'operazione sia trasparente e non costruita ad hoc per sottrarre taluni beni alla garanzia dell'erario- ma anche la non inerenza del debito tributario a detto ramo aziendale, e che la prova non può darsi tramite presunzioni, quali il ricorso agli studi



di settore, bensì con modalità idonee ad escludere che nella concreta fattispecie sia stata vanificata la finalità anti elusiva dell'articolo 14 del D.lgs. 472/1997, vale a dire tramite l'esibizione del certificato di cui al comma terzo dell'art. 14 e della contabilità aziendale.

Per questa ragione, pur se non risulta che l'Agenzia abbia specificamente contestato gli studi di settore prodotti dalla società, avendo però espressamente richiamato nelle proprie difese -da appellata- la finalità antielusiva dell'art. 14, e dedotto che in questi termini deve interpretarsi ed applicarsi la norma, e avendo contestato -quantomeno nel primo grado del giudizio- che la parte non ha esibito il certificato di cui all'art. 14 cit., il secondo motivo del ricorso non può considerarsi motivo nuovo.

3.- In virtù delle considerazioni che precedono si può allora affermare che il giudice d'appello, pur avendo correttamente ritenuto che la vigenza della norma speciale tributaria non esclude l'applicazione della disciplina civilistica, non ha però correttamente individuato in che termini ed a quali condizioni la disciplina civilistica può applicarsi anche al debito tributario. La *ratio legis* perseguita dall'art. 14 D.lgs. 472/1997, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di secondo grado, non è "esattamente corrispondente" a quella perseguita dall'art. 2560 c.c., ma ha una finalità specifica ulteriore che è quella di evitare manovre elusive a danno dell'erario; viene quindi in rilievo non solo l'interesse del creditore a che non venga dispersa la garanzia patrimoniale, ma anche l'interesse pubblico alla riscossione delle entrate finanziarie. Si tratta di una finalità compatibile con quella della norma civilistica, a condizione che non interferisca, in



concreto, con l'attuazione della finalità specifica della norma tributaria. Ha errato pertanto il giudice d'appello a non richiedere la prova – a carico del contribuente- della autonomia funzionale del ramo di azienda ceduto nonché della inerenza dei debiti a detto ramo aziendale, documentato tramite libri contabili e apposita certificazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, limitandosi ad applicare un criterio presuntivo, peraltro non pertinente, perché gli studi del settore cui si è fatto riferimento sono utilizzati per ripartire i ricavi e non per verificare la pertinenza dei debiti.

Pertanto, in accoglimento per quanto di ragione dei motivi di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria in diversa composizione, per un nuovo esame, in conformità al seguente principio di diritto:

In tema di responsabilità del cessionario del ramo di azienda per i debiti del cedente, il principio della inerenza del debito, desumibile dall'art 2560 c.c. è applicabile anche ai debiti tributari, a condizione che il contribuente provi che è stato ceduto un ramo di azienda, inteso come entità economica organizzata in maniera stabile rispetto alla azienda principale, dotata di una sua autonomia funzionale. Il contribuente è tenuto altresì a provare, tramite esibizione dei libri contabili nonché del certificato previsto dal comma terzo dell'articolo 14 del D.lgs. 472/1997, che il debito tributario del quale viene preteso il pagamento inerisce non già al ramo di azienda ceduto, ma è riconducibile ad altro ramo aziendale, rimasto di proprietà del cedente ovvero ceduto a terzi.

Il giudice del rinvio provvederà anche alla liquidazione delle spese.



P.Q.M.

Accoglie per quanto di ragione il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione regionale tributaria dell'Umbria in diversa composizione per un nuovo esame e per la liquidazione delle spese anche del giudizio di legittimità.

Roma, Camera di consiglio del 2 marzo 2022

IL CONSIGLIERE EST.

Rita Russo

IL PRESIDENTE

Oronzo De Masi

