

Come si applica la disciplina della responsabilità tributaria

Un salvataggio sui debiti Iva per gli affittuari dell'azienda

Gli anni Novanta, caratterizzati da un numero elevato di trasferimenti di aziende e dalla carenza di liquidità dei soggetti compratori, hanno segnato la rinascita del contratto di affitto d'azienda.

Un aspetto controverso di tale negozio giuridico riguarda la responsabilità tributaria dell'affittuario, che parte della dottrina assimila alla responsabilità del cessionario nell'ipotesi di cessione di azienda.

Come regola di carattere generale (articolo 2560 Codice civile) nel trasferimento di un'azienda commerciale l'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi abbiano consentito.

All'obbligo dell'alienante si aggiunge la responsabilità dell'acquirente per i debiti risultanti dai libri contabili obbligatori, per i debiti derivanti dai rapporti di lavoro e, in base alle leggi speciali, per i debiti di imposta.

In relazione a questi ultimi, la responsabilità del cessionario è disciplinata in modo distinto per le imposte dirette e per l'imposta sul valore aggiunto.

Responsabilità tributaria in materia di imposte dirette. L'articolo 66 del Dpr 23 settembre 1973, n. 602 prevede la possibilità, per l'esattore, di procedere al pignoramento dei beni mobili e delle merci relative all'azienda ceduta per il recupero di Irpef, Irpeg e Ilor, nonché delle relative soprattasse, pene pecuniarie e interessi dovuti dai precedenti titolari per l'anno o l'esercizio in cui è avvenuta la cessione e per quello anteriore, quando alla formazione degli imponibili nei loro confronti abbiano concorso redditi derivanti dall'azienda ceduta.

Il successo articolo 80 dello stesso decreto dispone che per i beni immobiliari strumentali tale responsabilità riguarda i tributi, le soprattasse, pene pecuniarie e interessi dovuti dal cedente, senza limiti di tempo.

In sostanza, gli articoli 66 e 80 del Dpr 602/73 non prevedono la responsabilità solidale del cessionario, ma soltanto una responsabilità oggettiva sui beni dell'azienda trasferita.

Nel caso dell'affitto di azienda, rimane l'oggettivazione della responsabilità in capo all'affittuario, in virtù del rapporto che lo lega con i beni oggetto dell'affitto, mentre viene a cadere la limitazione temporale per l'azione esecutiva sui beni del cedente.

Nonostante gli ampi margini di elasticità interpretativa esistenti in materia, le differenze sostanziali fra i contratti di affitto e di cessione d'azienda non consentono infatti di estendere all'affittuario le disposizioni del Dpr 602/73 riguardanti la responsabilità tributaria del cessionario.

È di tutta evidenza che i beni facenti parte dell'azienda affittata, essendo di proprietà del locatore, potranno essere interessati alla procedura esecutiva volta a recuperare il debito fiscale di quest'ultimo, senza alcuna limitazione temporale, nel rispetto, ovviamente, dei termini ordinari di prescrizione e decadenza.

Responsabilità in materia di imposta sul valore aggiunto. La legge 7 gennaio 1929 n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), richiamata dall'articolo 75 del Dpr 633/72, all'articolo 19 considera la responsabilità tributaria del successore dell'azienda.

La norma richiamata prevede che il «successore a qualsiasi titolo per atto fra vivi» in un'azienda commerciale o industriale, rimanga obbligato verso l'Amministrazione finanziaria, in solido con il suo autore, per il pagamento del tributo, delle soprattasse e delle pene pecuniarie che siano applicate per violazione delle norme concernenti i tributi relativi all'azienda per l'anno in cui ha avuto luogo il trasferimento e per i due anni precedenti.

Nella definizione di «successore a qualsiasi titolo per atto tra vivi» sembra potersi includere anche la figura dell'affittuario di azienda, dal che deriverebbe una responsabilità soggettiva e solidale di quest'ultimo con il locatore.

La legge prevede che l'obbligazione del successore sia limitata al debito risultante alla data del trasferimento dagli atti dell'Intendenza di Finanza nella cui circoscrizione ha sede l'azienda.

A tal fine le Intendenze (ora gli Uffici Iva) sono tenute a rilasciare, su richiesta e a spese dell'interessato, un certificato sull'esistenza o meno di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali il debito non sia stato soddisfatto. Qualora dalla certificazione risulti la sussistenza di violazioni, l'affittuario sarà responsabile, solidalmente con il locatore, limitatamente a quanto risulta dagli atti.

Per contro, il certificato negativo avrà pieno effetto di liberazione dell'affittuario, per cui un successivo accertamento in capo al locatore renderebbe responsabile unicamente quest'ultimo.

Vi è da dire che, allo stato attuale, molti uffici non sono attrezzati per fornire i certificati previsti dalla normativa citata e che, in ogni caso, tali certificati risulterebbero aggiornati a una data di molto antecedente gli ultimi due anni dal trasferimento e non sarebbero quindi utili per fissare il limite biennale previsto per la responsabilità tributaria. Ne consegue che, se è sempre opportuno richiedere il certificato, è tuttavia necessario ricorrere all'accordo fra le parti per la tutela dell'affittuario.

Il riequilibrio della struttura organizzativa, economica e finanziaria delle imprese esige una pluralità, di strumenti sostanziali, atti a conseguire, direttamente o indirettamente, una maggiore efficienza gestionale.

In particolare, una normativa fiscale aggiornata, che dettasse regole certe sulla responsabilità tributaria dell'affittuario, garantirebbe un'ulteriore spinta alla rinnovata vitalità del contratto di affitto di azienda, consentendo alle imprese di rivolgersi in modo diretto e alternativo al mercato, affrancandole parzialmente dall'intermediazione degli enti creditizi.

Tutto questo rappresenterebbe un primo passo verso una regolamentazione organica delle relazioni sempre più strette che esistono fra diritto privato e diritto tributario.

Marco Levis
Andrea Rittatore

◀ [Indice](#)