

in assemblea e cioè l'obbligo del deposito della relazione degli amministratori e del parere del collegio sindacale.

Uno dei problemi che si pone riguarda il fatto se l'attribuzione agli amministratori della delega ad effettuare l'aumento del capitale debba contenere anche una previsione che legittimi l'utilizzazione del regime di valutazione alternativo. Il Consiglio notarile di Milano (127) si esprime in senso negativo affermando che "l'organo amministrativo al quale è stata attribuita la delega di cui all'art. 2443 del codice civile per aumenti di capitale con conferimenti in natura può avvalersi della disciplina alternativa di cui all'art. 2440, commi da 2 a 6, c. c. pur in mancanza di un'espressa previsione in tal senso".

Nel caso in cui gli amministratori decidano di deliberare l'aumento di capitale utilizzando il regime alternativo di valutazione, il conferimento non può avere efficacia prima del decorso del termine di trenta giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese della deliberazione di aumento. Il conferimento può avere efficacia immediata se risulti il consenso di tutti i soci. Sempre secondo il Consiglio notarile di Milano (128), la sottoscrizione e il conferimento possono essere perfezionati anche prima dei trenta giorni purché siano subordinati alla condizione sospensiva della mancata richiesta di procedere alla valutazione secondo il regime ordinario.

La deliberazione di aumento adottata dagli amministratori deve contenere anche le seguenti indicazioni: a) la descrizione dei beni o dei crediti conferiti; b) il valore ad essi attribuito, la fonte di tale valutazione e, se del caso, il metodo di valutazione; c) la dichiarazione che tale valore è almeno pari a quello loro attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo; d) la dichiarazione di idoneità dei requisiti di professionalità e indipendenza dell'esperto di cui all'articolo 2343-ter, secondo comma, lettera b).

Entro il termine di trenta giorni dall'iscrizione nel registro delle imprese della deliberazione di aumento, i soci che rappresentano, e che rappresentavano alla data della delibera di aumento del capitale, almeno il ventesimo del capitale sociale, nell'ammontare precedente all'aumento, possono richiedere che si proceda, su iniziativa degli amministratori, alla valutazione in base al procedimento ordinario di cui all'articolo 2343. In mancanza di tale domanda gli amministratori, al momento di depositare per l'iscrizione l'attestazione che l'aumento è stato eseguito ai sensi dell'articolo 2444, devono dichiarare anche che non sono intervenuti fatti eccezionali e rilevanti che incidono sulla valutazione (129).

(127) Massima n. 121 del 5 aprile 2011 disponibile sul sito disponibile sul sito <http://www.consiglionorilemilano.it/notizi/massime-commissione-societa.asp>.

(128) Massima n. 121 citata alla nota 127.

(129) Articolo 2443, comma 4, del codice civile.

★ Il processo di riforma delle autorità di controllo del sistema finanziario nel Regno Unito. — All'indomani della crisi economico-finanziaria registratasi, a livello mondiale, a partire dal 2007, nel Regno Unito si è aperto un intenso dibattito circa l'efficienza del sistema dei controlli sugli operatori del sistema finanziario inglese.

Fino ad oggi, tale sistema è stato fondato su un modello "tripartito" che ha visto la Banca d'Inghilterra affiancare il Tesoro e la Financial Services Authority (FSA).

La critica al sistema attuale si è appuntata, in particolare, sulle forme di coordinamento tra tali autorità, ritenute scarsamente efficienti; questa circostanza si è, infatti, tradotta in una miopia di fondo nella capacità di prevenire il dissesto di operatori del settore negli anni passati. Pertanto, si è fatta progressivamente strada l'idea di affidare alla Banca Centrale un generale potere di controllo della regolamentazione del settore, attraverso la costituzione di autorità da essa dipendenti, approvando, al contempo, una nuova normativa a tutela dei consumatori mediante l'istituzione di un ulteriore organo (*Consumer Protection and Markets Authority - CPMA*) con il compito di vigilare, a livello prudenziale, sulla condotta che gli operatori dovrebbero tenere nei mercati finanziari. Si è quindi ritenuto di sottoporre a radicale revisione l'attuale modello (c.d. *Tripartite model*), in modo tale da rendere la vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie separata dalle attività di sorveglianza relative alla protezione dei consumatori e alla condotta sui mercati (c.d. *Two peaks approach*). Le critiche sono state ben sintetizzate dal Tesoro che, all'indomani della bancarotta della Northern Rock, ha sentenziato che il sistema tripartito appena illustrato non garantisce alle *authorities* coinvolte alcuna vera forma di *leadership*.

Sulla base di questi presupposti, il Governo ha dato il via ad un intenso ed articolato processo di revisione del sistema, mediante il meccanismo dei processi di consultazione che, per prassi, vengono in questi casi adottati per garantire il massimo grado di condivisione possibile tra istituzioni politiche ed operatori del settore.

I capisaldi della riforma in atto possono essere riassunti come segue: (i) affidamento alla Banca d'Inghilterra di un fondamentale ruolo di coordinamento e di responsabilità come organo di vigilanza apicale del sistema; (ii) creazione, da parte della Banca Centrale e del Tesoro, di un *Financial Policy Committee* (FPC), avente natura provvisoria, in attesa dell'approvazione della riforma complessiva; (iii) cessazione delle funzioni sino ad oggi svolte dalla FSA; (iv) creazione di due nuove autorità dipendenti dalla Banca d'Inghilterra, ossia la *Prudential Regulation Authority* (PRA) e la *Financial Conduct Authority* (FCA).

In particolare, la PRA sarà responsabile di garantire stabilità finanziaria al sistema, essendo incaricata della supervisione, su base giornaliera, delle istituzioni finanziarie soggette a vigilanza prudenziale, e del monitoraggio degli stessi modelli di

diversa volontà dei creditori, ma solidalmente risponde anche l'acquirente, ove i debiti risultino dai libri sociali obbligatori (cfr. Cass. 21229/2006). Il chiaro contenuto di talenorma esclude l'applicabilità, nel caso in esame, dell'art. 2538 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 proprietà dell'azienda ceduta nella sua unità, vanno considerati soci di fatto di una società, peraltro regolarizzata subito dopo la donazione secondo il modello legale della società di persone.

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 società a forma individuale dell'azienda stessa (Cass. 10676/2008). Non a caso, e in applicazione del cit. art. 2560 c.c., le modifiche introdotte alla normativa IVA del 1972 con d.P.R. n. 404/2601 hanno chiarito (d.P.R. n. 633/1972, art. 35, n. 3 come novellato) che in caso di trasformazione di azienda che comporti l'estinzione (come nella specie) del soggetto d'imposta, la dichiarazione IVA è presentata dal soggetto risultante dalla trasformazione.

Nella specie, tuttavia, non è la violazione dell'obbligo di dichiarazione IVA per il 1995 (i cui termini erano pacificamente scaduti allorché ebbe luogo la donazione) a rilevare, quanto la sussistenza, relativamente a quell'annualità, del debito IVA dell'azienda individuale, non onorato, e al cui accertamento l'Ufficio poteva procedere — proprio perché vi era stata un'omessa dichiarazione — ai sensi del d.P.R. n. 633/1972, art. 57, comma 2, fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione doveva essere presentata, effettuando l'accertamento nei confronti del soggetto titolare dell'azienda trasformata. L'avviso di accertamento impugnato è stato dunque correttamente indirizzato alla Società L.D.E., che non è estranea, per quanto si è detto finora, al rapporto tributario afferente l'azienda individuale oggetto di cessione, ma legittimata passivamente rispetto a debiti inerenti l'esercizio dell'azienda, e quindi soggetti alla disciplina di cui all'art. 2560 c.c. (cfr. Cass. 8179/2001, in tema di debiti per contributi previdenziali).

Resta tuttavia da stabilire, a questo punto, proprio perché l'Amministrazione ricorrente ha invocato l'applicazione dell'art. 2560 c.c., se il debito IVA, così come contestato dall'ufficio accertatore, trovi riscontro nei libri contabili obbligatori, cui detta norma, al comma 2, fa riferimento, e rispetto alla quale s'impone la valutazione e il controllo da parte del giudice di rinvio. Cassata pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata, la causa va rimessa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, che liquiderà anche le spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo.

Così deciso in Roma, il 27 novembre 2008.  
Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2008.

### (1) Trasformazione di impresa individuale e rapporti passivi.

**SOMMARIO:** 1. Premessa. — 2. La trasformazione di impresa individuale: il limite della continuità di impresa e della soggettività giuridica. — 3. Ruffo della imputazione delle passività nel passaggio da impresa individuale a societaria tra successione di impresa e conferimento di azienda. — 4. La tesi dell'imputazione delle passività in base alla titolarità dell'azienda in funzione di garanzia. — 5. La portata speciale della normativa fiscale. — 6. Conclusioni.

1. *Premessa.* — La sentenza della S.C. che si commenta affronta il problema dell'imputazione dei debiti Iva a seguito del «trasferimento» a titolo di donazione del compendio aziendale di un'impresa individuale.

Nel caso di specie, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha promosso ricorso avverso la sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo del 2005 con la quale, riformando il pronunciamento della commissione provinciale, aveva escluso la sussistenza della legittimazione passiva, ai fini del recupero del credito Iva, della società in nome collettivo cui si riferiva il compendio aziendale ricevuto in donazione dall'imprenditore individuale nel 1998.

La Commissione Regionale aveva argomentato ritenendo che non potesse esservi successione nell'impresa da parte della snc rispetto all'impresa individuale in quanto la stessa società era stata costituita successivamente alla donazione del compendio aziendale effettuata dalla madre ai figli, con la conseguenza che la posizione fiscale del donante e dei donatari dovesse ritenersi del tutto separata negli anni antecedenti la donazione, non gravando sui donatari alcun obbligo di presentazione della dichiarazione Iva per il pregresso, essendosi, peraltro, la donazione perfezionata oltre il termine ultimo di presentazione della dichiarazione Iva del 1997.

La S.C., manifestando orientamento opposto a quello espresso dalla Commissione Regionale, ha ritenuto che il debito Iva maturato dall'imprenditore individuale si trasmetta alla società in nome collettivo regolarizzata dai donatari, trovando applicazione alla fattispecie la disciplina codicistica prevista dall'art. 2560, comma 2, c.c. in materia di successione nei debiti di impresa in caso di cessione di azienda oltre che la disciplina speciale prevista dal d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 in materia di imposte indirette, considerando il «passaggio» del compendio aziendale a titolo di donazione dall'imprenditore individuale ai suoi figli come fattispecie estensiva del soggetto di imposta a cui succede la società in nome collettivo regolare.

La motivazione della S.C. si basa essenzialmente su due ordini di argomenti: (i) la continuità dell'attività di impresa, che non sarebbe mai venuta meno sia nel passaggio (qualificato come trasformazione) da impresa individuale a società di fatto sia per effetto del successivo «conferimento» dell'azienda nella società in nome collettivo regolare; (ii) la non ricorrenza dell'ipotesi di comunione di azienda, alla luce dell'esercizio diretto di attività di impresa da parte dei contitolari del compendio aziendale ricevuto in donazione, prima sotto forma di società di fatto, poi di snc regolare.

L'individuazione di due soggetti distinti, l'impresa individuale da una parte e la società di fatto dall'altra, consentirebbe al Giudice di legittimità di rinvenire una fattispecie di cessione di azienda a titolo gratuito alla quale applicare l'art. 2560, comma 2, c.c. che, come è noto, prevede la responsabilità solidale del cessionario di azienda per i debiti del cedente risultanti dai libri contabili obbligatori.

Nonostante l'apparente linearità della motivazione che conduce la Cassazione a ritenere imputabile alla s.n.c. regolare il debito Iva maturato dall'impresa individuale in

periodo anteriore al trasferimento del compendio aziendale, non sembra potersi condire il riconoscimento della legittimazione passiva (i.e. l'imputazione dei rapporti passivi) alla società collettiva regolare, sull'assunto che non vi sarebbe stata 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».

La dottrina ha posto in evidenza come una certa giurisprudenza, al fine di giustificare il «passaggio» delle passività dall'impresa individuale ad altri soggetti esercenti attività di impresa riferentesi al medesimo compendio aziendale in forma societaria utilizzi impropriamente il termine trasformazione che, viceversa, non appare riconducibile all'istituto rubricato agli artt. 2498 ss c.c. (1).

In alcune pronunce, come quella in esame, si assiste in motivazione ad una impropria commistione di istituti che assolvono a funzioni profondamente diverse: la cessione o conferimento di azienda e la trasformazione «d'azienda» a cui si sovrappone di sovente nel gergo quello di trasformazione «di impresa». La S.C. sembra ricostruire la legittimazione passiva della società in nome collettivo sulla base di un concetto nuovo, quello di trasformazione di azienda, che avrebbe quale caratteristica fondante quella dell'estinzione del «soggetto» trasformato (l'impresa individuale), individuando la modifica sul piano squisitamente oggettivo della titolarità del compendio aziendale.

Si tratta, pertanto, di stabilire se la disciplina di cui all'art. 55, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) la quale nell'ultima parte prevede che «in caso di fusione, scissione, conferimenti di aziende o di altre trasformazioni sostanziali che comportano l'estinzione del soggetto d'imposta, la dichiarazione è presentata unicamente dal soggetto risultante dalla trasformazione» invocata dalla S.C. a sostegno della legittimazione passiva della src regolare possa configurare disciplina speciale rispetto a quella dettata dal codice civile in materia di trasformazione e di cessione di azienda oppure si tratti di disciplina che, seppure richiamata istituti tipici, si riferisca ad essi in maniera puramente descrittiva ed impropria, senza voler individuare categorie giuridiche sovrapponibili a quelle previste dal codice civile.

Il diverso linguaggio utilizzato nella normativa speciale in cui si fa riferimento alla «trasformazione sostanziale» come fenomeno estintivo dell'impresa appare in contrasto con la ratio dell'istituto della trasformazione benché fortemente modificato a seguito della riforma del 2003.

2. La trasformazione di impresa individuale: il limite della continuità di impresa e della soggettività giuridica. — Come è noto, a seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 la trasformazione societaria si è arricchita di ulteriori ipotesi tipizzate, prevedendosi all'interno dello stesso istituto giuridico diverse fenomenologie: oltre a quelle tradizionalmente conosciute come trasformazioni endosocietarie, le trasformazioni eterogenee (regressive e progressive) in cui è contemplata la possibilità di

(1) V. GALLETI, *Contributo allo studio delle trasformazioni «regressive»*, in questa Rivista, 1996, II, 616 ss. In nota a Cass. civ., Sez. I, 16 marzo 1996, n. 2226. In giurisprudenza oltre alla sentenza in commento v. Cass., 6 febbraio 1984, n. 907, in questa Rivista, 1984, II, 240; Trib. Torino, 10 febbraio 1994, in Giur. it., 1994, I, 2, 554. Con speciale riferimento al fenomeno della mera regolarizzazione di società di fatto ritenuta dalla giurisprudenza quale forma di trasformazione v. Cass., 26 giugno 1995, n. 7256, in Soc., 1995, 1313 con nota di Salafia.

«passaggio» da schemi associativi che fuoriescono dalla causa societaria prevista dall'art. 2247, c.c. a «enti» ispirati a regole organizzative profondamente diverse, quali le associazioni, i consorzi e le comunioni di azienda (queste ultime quali enti sforniti di autonoma soggettività) (2).

L'introduzione della trasformazione eterogenea in (e da) comunione di azienda come *species* all'interno del genere delle trasformazioni ha destato non poche perplessità in chi concepisce la trasformazione come una fattispecie di mutamento dell'organizzazione, al fine di assecondare l'autonomia privata nel passaggio da un tipo organizzativo all'altro, nella continuazione dell'attività di impresa senza estinzione del soggetto (3).

Non vi è dubbio che, con la previsione della comunione di azienda quale «ente» nel quale una società può trasformarsi o dal quale può derivare, è messo in crisi completamente l'impianto defunitorio tradizionale che poggia sulla persistenza del soggetto e sulla continuazione della (stessa) attività di impresa, elementi che non sussistono riguardo alla comunione di azienda quale fattispecie che identifica una mera contitolarità di beni senza soggetto di imputazione dei rapporti giuridici (4).

L'istituto della trasformazione trae origine proprio dalla volontà del legislatore di assecondare la volontà dei soci di cambiare le regole di organizzazione conseguenti all'evoluzione o involuzione dell'attività di impresa sia sotto il profilo dimensionale e proprietario che squisitamente patrimoniale (si pensi alla riduzione obbligatoria del capitale sociale che implica l'alternativa tra trasformazione o liquidazione ai sensi dell'art. 2447 c.c.), consentendo ai soci di mutare l'assetto organizzativo di uno stesso soggetto che continua ad esercitare l'attività di impresa senza dover ricorrere alla procedura di liquidazione (5).

La trasformazione, sotto tale profilo, è istuito contrapposto alla successione, in quanto costituisce procedura unitaria sottesa alla conservazione dell'impresa sotto il profilo della sua individualità, rappresentando tale aspetto il maggior vantaggio fruibile, in quanto, evitandosi lo scioglimento, si conserva il valore dell'impresa medesima riducendo altresì i costi di transazione (6).

(2) V. TANTINI, *La trasformazione di comunione di azienda in società, le inquietudini del giurista e la «magia» delle parole*, in *Contr. Impr.*, 2008, 811, il quale ritiene che il termine «ente» utilizzato dal legislatore della riforma sia sinonimo di collettività intesa in senso generico ed atecnico al fine di ricomprendere senza discriminazioni collettività aventi personalità giuridica (associazioni riconosciute, fondazioni e società di capitali), collettività aventi soggettività senza personalità, collettività che non hanno soggettività ma che sono legate da rapporti contrattuali (consorzi e comunioni di azienda) *contra* PAVONE LA ROSA, *Ammissibilità della trasformazione di una comunione di azienda in società di capitali: una questione ancora aperta*, in questa Rivista, I, 2009, 5 ss.; *Id.*, *Comunione di azienda e società di capitali: ammissibilità di una trasformazione?*, in questa Rivista, 2005, I, 147 ss.

(3) Sulla continuità dei rapporti quale connotato tipico della trasformazione v. TANTINI, *Trasformazione e fusione delle società*, in *Trattato Galgano*, Padova, Cedam, 1985, 230.

(4) *Contra* BRANCA, *Della comunione*, in *Commentario Scialoja-Branca* 1943-2007, Bologna, Zanichelli, 5 ss. secondo cui la collettività dei comunisti configurerebbe un'entità a sé distinguibile dalla somma algebrica dei singoli comproprietari a congruare un autonomo soggetto di diritto seppure sfornito di personalità.

(5) V. SIMONETTO, *Della trasformazione e della fusione*, in *Commentario Scialoja-Branca*, 1943-2007, Zanichelli, 5 ss. il quale fa leva sul dato empirico della trasformazione come modificazione che non comporta il venir meno dell'individualità del soggetto nel contesto di un ordinamento che attua il *favor societatis* riconoscendo ampia libertà di passaggio da un tipo all'altro anche per l'incremento del reddito nazionale; CESARONI, *Commento all'art. 2498 c.c.*, in *Il nuovo diritto delle società*, a cura di Maffei Alberti, Padova, Cedam, 2005, 2444 ss.

(6) La dottrina che individua nella trasformazione ipotesi contrapposta alla novazione

Detto istituto, per come inteso tradizionalmente, si è sempre caratterizzato per la presenza di alcuni elementi fondanti: continuità dell'attività di impresa, conservazione della soggettività giuridica del soggetto che si trasforma, imputazione dei rapporti giuridici attivi e passivi all'«ente trasformato» ai sensi dell'art. 2498 c.c., senza applicazione delle regole dettate in materia di trasferimento di azienda, in quanto non sussiste alcuna cessione intersoggettiva dell'azienda ma imputazione allo stesso soggetto riorganizzato di tutti i rapporti attivi e passivi.

Trattandosi di istituto collocato all'interno della disciplina delle società non venivano nutriti dubbi circa il fatto che si trattasse di una modifica dell'atto costitutivo consistente nell'adozione di una struttura organizzativa diversa da quella esistente, ma pur sempre appartenente agli schemi tipizzati dal legislatore all'interno della «causa societaria» prefigurata dall'art. 2247 c.c. (7).

L'introduzione per effetto della novella del 2003 all'interno dello stesso istituto della trasformazione eterogenea come fattispecie tipizzata che comporta la possibilità di mutamento delle regole organizzative fino all'adozione di schemi non societari e che prescindono persino dall'esercizio dell'impresa del soggetto, porta a ritenere che la trasformazione abbia subito una rivoluzione concettuale che non solo prescinde dalla soggettività giuridica ma persino dall'esercizio dello «scopo» imprenditoriale quale elemento «causale» che connota i rapporti societari ai sensi dell'art. 2247 c.c. (8).

Sotto tale profilo è innegabile che si assiste ad uno spostamento del baricentro dell'impresa all'interno, divenendo rilevante non la continuità dell'attività bensì l'individuazione del complesso dei beni aziendali in sé.

Unico limite alla operatività della trasformazione sembrerebbe essere rappresentato dalla tutela dei creditori sociali attuata attraverso la procedura di opposizione, che pare applicabile alle sole ipotesi di trasformazione tipizzate (9).

In realtà, si è osservato, anche al fine di favorire ipotesi di trasformazioni «atipiche», il problema della tutela dei creditori sociali potrebbe essere valutato anche al di fuori della disciplina prevista, purché sia concretamente attuabile l'interesse dei creditori

fa leva sull'inquivocabile dato normativo dell'art. 2498 c.c. ai sensi del quale l'ente trasformato conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti anche processuali dell'ente che ha effettuato la trasformazione.

(7) V. G.F. CAMPASSO, *Diritto delle società*, Torino, Utet, 2002, 601 ss.

(8) In realtà la sopravvalutazione dell'elemento causale aveva portato già anteriormente al varo della riforma a ritenere che fosse ammissibile la trasformazione anche al di fuori dello «scopo lucrativo»: v. su tutti SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali e delle cooperative*, Torino, Utet, 2003, 228; BONFANTE, *Ampia libertà di utilizzo dell'istituto della trasformazione*, in *Dir. prat. Soc.*, 2004, 53; GENCO, *Trasformazione della cooperativa e devoluzione del patrimonio*, Relazione al seminario «Gli statuti delle imprese cooperative dopo la riforma del diritto societario», Bologna 7 febbraio 2003. Il divieto di trasformazione di cooperativa in società lucrativa si individuava sulla base del pericolo di elusione del divieto di distribuzione degli utili oltre che in base alle agevolazioni di natura fiscale delle cooperative. La ricomprensione delle cooperative nelle società trasformabili deriva dall'evoluzione normativa in materia di trasformazione in società consortili (l. 10 maggio 1976, n. 377) nonché dal maggior allineamento tra scopo mutualistico e scopo lucrativo operato nella l. 31 gennaio 1992, n. 59 e nella riforma del 2003 v. Mosca, *commento all'art. 2498 c.c.*, in *Commentario alla riforma delle società*, a cura di Marchetti e Bianchi, 2006, 12 ss. Per una analisi delle diverse posizioni in tema di trasformazione e limitazioni causali v. MALTOMI, *I limiti all'autonomia privata nelle trasformazioni eterogenee*, in *Riv. Not.*, 2003, 6, 1381 ss.

(9) V. CAGNASSO, *La trasformazione delle società*, in *Commentario Schlesinger*, Milano, Giuffrè, 1990, 61.

alla soddisfazione delle proprie ragioni, ciò che involge un problema di pubblicità della decisione di trasformazione e dello stesso soggetto trasformato (10).

Diversamente, non avrebbe senso il riferimento testuale alla possibilità di trasformazione in comunione di azienda come situazione sotto il profilo dell'esercizio dell'attività di impresa del tutto statica e non riconducibile ad un unitario centro di imputazione, la comunione, ma ai singoli comunisti.

Al di là delle aperture più o meno espresse alle ipotesi di trasformazioni atipiche deve rilevarsi come ad oggi il legislatore non si sia occupato in sede di trasformazione del «passaggio» da impresa individuale a società: ciò, non appare causale in quanto, a differenza della comunione di azienda che sarebbe qualificabile come società di fatto in caso di contestuale (11) esercizio dell'attività di impresa da parte dei comproprietari (anche se sul piano soggettivo differirebbe l'unitarietà del centro di imputazione della comunione *in re ipsa*), il patrimonio (azienda) dell'imprenditore individuale non costituisce «organizzazione» patrimoniale autonoma rispetto al patrimonio della persona fisica dell'imprenditore, essendo gli elementi patrimoniali del tutto confusi, soprattutto ai fini della responsabilità ex art. 2740 c.c.

Sul piano soggettivo, che è quello che interessa ai fini della trasformazione, non è distinguibile l'imprenditore come centro di imputazione di rapporti rispetto alla persona fisica titolare (12) anche se non mancano aperture verso l'affermazione di una eteroorganizzazione anche con riferimento all'impresa individuale, facendosi leva sulla pianificazione come elemento costitutivo dell'organizzazione dell'impresa (13).

Sulla non riferibilità della disciplina della trasformazione alle persone fisiche si è espressa una parte della dottrina che ha fatto leva sulla natura corporativa sottesa all'utilizzo del termine «ente» che nel linguaggio amministrativistico escluderebbe la persona fisica in quanto implicante l'organizzazione nonché sulla non applicabilità alla persona fisica dell'imprenditore individuale della disciplina in materia di fusione e scissione societaria (14).

Da ciò discende per *communis opinio* che la trasformazione non potrebbe riguardare l'impresa individuale che diviene collettiva, non potendosi ritenere che i soci continuino la medesima attività di impresa dell'imprenditore individuale cessato (15). In

(10) V. MALTOMI, (nt. 8), 1381 ss. secondo il quale la pubblicità del «fatto trasformativo» rappresenterebbe il perno sui cui è fondata l'intera disciplina onde per cui in caso di trasformazione eterogenea regressiva qualora l'ente scaturente dalla trasformazione non sia soggetto ad iscrizione nel registro delle imprese l'ammissibilità dell'operazione discenderebbe dal consenso espresso dai creditori.

(11) La contestualità va riferita al momento in cui più persone divengono titolari del compendio aziendale anche se non può escludersi il compimento di atti di impresa anteriormente al trasferimento dei beni.

(12) V. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, Jovene, 2002, 86; GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2004, 1321.

(13) V. GALLETI, *La trasformazione dell'impresa ad opera dell'organo amministrativo*, in *Riv. Dir. comm.*, 2003, 657. Secondo il quale la trasformazione non riguarderebbe la sfera soggettiva della società quanto quella dell'impresa intesa in senso oggettivo come organizzazione fondata sulla pianificazione del soggetto gestore che non coincide con l'azienda secondo la nozione di cui all'art. 2555 c.c. Secondo tale ragionamento la fine dell'attività di impresa non coinciderebbe con l'estinzione del soggetto quanto con la definitiva cessazione dell'attività secondo la programmazione attuata dal gestore.

(14) G. PALMESI, *Autonomia e tipicità nella nuova trasformazione*, in *Il nuovo diritto delle società*, Liber Anuncorum G.F. Campobasso, diretto da Abbadesse e Portale, Torino, Utet, 4, 124.

(15) V. PANUCIO, *Impresa (diritto privato)*, in *Enc. Dir.*, XX, Milano, Giuffrè, 1970, 587 ss.

tal senso si pone la distinzione che la giurisprudenza attua in caso di comunione di azienda tra colui che esercita l'attività di impresa e colui che rimane inerte godendo della esclusiva titolarità dei beni aziendali (16).

Solo riguardo al primo, cioè al gestore, potrebbe ipotizzarsi l'imputazione delle passività di impresa nonché il riconoscimento del diritto agli utili di impresa (anche se solo in caso di apposita patunzione in tal senso), mentre il contitolare inerte potrebbe vantare solo diritti di proprietà, con esclusione di quelli connessi all'impresa come attività.

In tali ordini di casi l'interprete riesce ad addurre ad una scissione tra proprietà ed impresa facendo applicazione dei principi in materia di successione ereditaria e consentendo agli eredi dell'imprenditore individuale di subentrare nell'*universum juris* del *de cuius* e quindi in tutti i rapporti attivi e passivi che afferiscono al patrimonio relitto.

Un altro argomento «forte» che viene posto a sostegno della non applicabilità della trasformazione alla vicenda «evolutiva» o «involutiva» dell'impresa individuale risiede nel fatto che tale operazione colliderebbe con la necessità del procedimento di liquidazione a tutela dei creditori dell'imprenditore che si «trasforma»: il passaggio inverso da società a impresa individuale potrebbe, secondo tale pensiero, pregiudicare le ragioni dei creditori, stante l'inapplicabilità della disciplina in materia di opposizione dei creditori prevista solo per le ipotesi tipizzate (17).

In realtà, l'argomento basato sull'assenza di una procedura tipica di opposizione dei creditori in caso di trasformazione atipica non pare essere decisivo in quanto sotto il profilo della garanzia è certo che i creditori sociali, anche in caso di trasformazione regressiva in comunione di azienda, potrebbero aggredire i beni in comunione, ponendosi semmai un problema di legittimazione passiva, non essendo individuabile nella comunione un unico soggetto di diritto. È, altresì, vero che in tale caso però la tutela dei creditori non sarebbe anticipata alla fase genetica e negoziale dell'atto che origina la trasformazione (l'opposizione alla delibera) che connota la trasformazione quanto sul piano esecutivo, ciò che non risolve il problema della adattabilità della disciplina in tema di opposizione alla fattispecie analizzata.

Anche se appare prevalente in dottrina l'orientamento che esclude la trasformazione di impresa individuale, deve rilevarsi come la giurisprudenza di legittimità tratti in modo non univoco il problema in esame, potendosi rinvenire pronunce che qualificano come vicenda trasformativa in senso proprio il passaggio da società ad impresa individuale e viceversa, senza necessità di ricorrere alla procedura di liquidazione della società che si estingue, mentre, secondo altri pronunciamenti soprattutto della giurisprudenza di merito, il passaggio da impresa individuale a società non configurerebbe trasformazione, ritenendosi la procedura di liquidazione necessaria per la tutela dei creditori. Altri

(16) V. A. CAPRIOLI, *La successione mortis causa nei crediti aziendali: brevi riflessioni sui rapporti tra comunione incidentale d'azienda ed esercizio di attività d'impresa*, commento a Cass. civ., sez. I, 2 marzo 2005, n. 4442, in *Giust. civ.*, 2006, 6, 1273 ss.. La decisione concerne il contenzioso tra due fratelli che ereditano l'azienda dell'impresa individuale del padre con continuazione dell'attività di impresa da parte di uno solo dei due. La richiesta del fratello estraneo alla gestione dell'impresa ha ad oggetto la pretesa contitolarietà del credito di impresa. La S.C. ritiene che la questione della titolarità del credito possa prescindere dall'esercizio dell'attività di impresa proprio alla luce della impossibilità di considerare l'azienda come patrimonio distinto rispetto a quello trasmesso *mortis causa*.

(17) V. LONVAN, *Diritto commerciale. Impresa e società*, Milano, Giuffrè, 2005, 520; SPADA, *Profilo sistematico della «nuova» trasformazione*, Relazione al Convegno «Le trasformazioni di società», Milano, 20 febbraio 2004, 3 ss.

invece qualificano in via analogica la vicenda come trasferimento o conferimento di azienda ai fini della applicazione dell'art. 2560, comma 2, c.c. (18).

Ritenuto che il passaggio da impresa individuale a comunione di azienda non comporta trasformazione in senso tecnico in quanto questa si basa sulla continuità di impresa che, viceversa, difetta a causa dell'estinzione del soggetto a cui è riferibile l'attività, occorre verificare la ratio della motivazione della decisione della S.C. nel senso della imputazione dei debiti maturati dall'imprenditore individuale alla società.

3. *Ratio della imputazione delle passività nel passaggio da impresa individuale a società tra successione di impresa e conferimento di azienda.* — L'imputazione delle passività ai donatori dell'azienda appare, sotto certi aspetti, riflettere una vicenda di tipo successorio che riguarderebbe non solo l'organizzazione ma la stessa attività d'impresa. Conclusione che sembrerebbe avallata dal dettato normativo in materia fiscale (v. *infra*). Ma trattasi di conclusione a nostro avviso non condivisibile.

Infatti, mentre potrebbe ammettersi ai sensi dell'art. 754 c.c. che gli eredi siano tenuti, entro il limite della quota ereditaria, a pagare i debiti del *de cuius*, e quindi anche quelli inerenti l'esercizio dell'attività d'impresa, stante la confusione patrimoniale che ricorre per effetto della sovrapposizione tra la posizione di impresa e quella della persona fisica, appare meno agevole ritenere che tale effetto si produca in modo

(18) Per la soluzione favorevole alla trasformazione v. Cass. civ., sez. III, 4 luglio 2006, n. 15264, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 7 ss. la quale equipara ai fini dell'applicazione dell'art. 1114 c.p.c. (sostituzione processuale) il passaggio da impresa individuale a società di capitali ad una vera e propria vicenda trasformativa con successione nel rapporto controverso. Anche se la S.C. non risolve il problema dell'automatismo o meno del passaggio dei rapporti, *contra* Cass. civ., sez. III, 23 maggio 2006, n. 12114, in *Giust. civ. Mass.*, 5, la quale intervenendo sempre sul tema della sostituzione processuale a seguito di passaggio di società di persone in impresa individuale non ritiene che possa configurarsi trasformazione con legittimazione ad agire in capo all'impresa individuale o viceversa. Sulla ammissibilità della dichiarazione di fallimento della società derivante dalla «trasformazione» dell'impresa individuale v. Cass. civ., sez. I, 6 febbraio 2002, n. 1593, in *Vita not.*, 2002, 910 ss. La giurisprudenza di merito appare atteggiata su posizione diversa da quella della S.C. negando che possa esservi trasformazione in senso tecnico da impresa individuale in società e viceversa. In tal senso v. Trib. Mantova, 28 marzo 2006, in *Vita not.*, 2006, 3, 1434 ss. con nota di Liccardiello, la quale nega che sia iscrivibile nel Registro Imprese l'atto con il quale viene disposta la trasformazione di una SNC in impresa individuale in quanto fattispecie non prevista dal legislatore. Ancor più esplicito è il Trib. Monza, 20 ottobre 2004, in *Redazione Giuffrè*, 2005, secondo cui la società che subentra all'impresa individuale non risponde delle obbligazioni contratte da quest'ultima poiché tale successione non è riconducibile nell'ambito della trasformazione societaria nella quale vi è continuità di rapporti giuridici facenti capo alla società trasformata ma si ha creazione di un organismo societario nuovo. Recentemente la S.C. ha ritenuto che dietro il fenomeno della «trasformazione» di impresa individuale in società si celasse sempre un trasferimento d'azienda: v. Cass. civ., sez. III, 18 settembre 2008, n. 23856, in *Guida al diritto*, 2008, 45, 61, secondo cui pur dovendosi ritenere il fenomeno della trasformazione della ditta individuale in società di capitali non riconducibile all'istituto della trasformazione societaria, è comunque possibile individuare una successione a titolo particolare del rapporto giuridico oggetto di contenzioso: Cass. civ., sez. I, 16 agosto 2004, n. 15934, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, 7 s. Altro argomento è quello che si ricava dalla mancata ricostituzione della pluralità dei soci nelle società di persone da cui la giurisprudenza non ricava alcuna ipotesi di trasformazione della società ma la sua messa in liquidazione senza che possa configurarsi, anche nell'ipotesi di continuazione da parte del singolo socio, un'ipotesi di esercizio dell'impresa individuale restando i rapporti imputabili alla società con conseguente possibilità di dichiarare il fallimento senza limiti di tempo non essendo applicabile il termine di un anno previsto per l'imprenditore individuale che ha cessato l'attività, v. Trib. Milano, 11 aprile 1994 in *Giur. it.*, 1995, I, 2, 123 ss.

automatico nelle cessioni per atto *inter vivos* in cui non si verifica una vicenda successoria e nemmeno estintiva del dante causa. A supportare tale conclusione si pone la stessa disciplina in materia di debiti di impresa in caso di cessione di azienda. L'art. 2560 c.c. non considera estinto il soggetto cedente con subentro del cessionario nella medesima posizione di impresa ma prevede una forma di corrispondenza per i debiti di impresa del cedente.

Nella successione universale è sostenibile che gli eredi si sostituiscano e subentrino completamente nella posizione del *de cuius* soprattutto perché l'azienda come «completo di beni» fa parte del suo *universum iuris* alla stessa stregua degli altri beni materiali ed immateriali che compongono il patrimonio relitto. L'impresa come attività propria di un unico centro di imputazione, all'opposto, non è trasmissibile e non può formare oggetto di trasferimento in quanto essa si acquista sempre a titolo originario e presenta una correlazione di tipo soggettivo (19).

Nella successione a titolo particolare per atto *inter vivos* non essendo trasferibile l'impresa, l'accollo dei debiti di impresa dell'imprenditore individuale anteriori al trasferimento dovrebbe astrattamente porsi come conseguenza esclusivamente di una volontà negoziale delle parti in tal senso (20).

Tuttavia, in alcuni casi, è lo stesso legislatore a prevedere forme di responsabilità per debito altrui, come accade nella disciplina in materia di trasferimento di azienda in cui è prevista la responsabilità solidale del cessionario per i debiti del cedente risultanti dalle scritture contabili obbligatorie (art. 2560, comma 2, c.c.). Non si tratta della successione nella posizione debitoria dell'imprenditore quanto piuttosto di una forma di responsabilità per debito altrui.

Non si può ignorare come il problema del trapasso (automatico o meno) dei debiti e crediti inerenti l'esercizio dell'impresa commerciale in caso di trasferimento di azienda formi oggetto di un dibattito che a tutt'oggi appare per nulla sopito essendo storicamente influenzato dalla nozione di azienda accolta.

In estrema sintesi, per coloro che aderiscono alla teoria unitaria dell'azienda come *universitas iuris* l'azienda si comporterebbe non solo dei beni materiali ed immateriali ma anche dei rapporti che ineriscono all'esercizio dell'impresa stessa ivi inclusi i debiti ed i crediti che ne farebbero parte, trapassando in modo automatico. Coloro che ritengono l'azienda una *universitas facti* (21), viceversa, fanno perno sul complesso di beni come entità tangibili escludendo dal compendio i rapporti giuridici, con la conseguenza che i debiti, come i crediti, non facendo parte *stricto sensu* dell'azienda, non formerebbero oggetto di trasferimento in modo automatico, dovendosi rinvenire una volontà negoziale in tal senso.

A ben vedere, tuttavia, il problema dell'imputazione delle passività non può essere relegato all'interpretazione che viene proposta dell'art. 2560, comma 2, c.c. in quanto si

(19) Sulla contrapposizione tra attività ed organizzazione v. Orco, *Impresa e imprenditore*, *Diritto dell'impresa*, Padova, Cedam, 1992, 273 ss. il quale osserva come l'attività non può durare oltre il soggetto e non può formare oggetto di trasferimento o successione mentre l'organizzazione una volta creata ha esistenza oggettiva fuori dal soggetto e può servire successivamente all'attività di soggetti diversi.

(20) In tal senso De Angelis, *La trasformazione delle società*, Milano, Giuffrè, 1998, 26 ss.; C. Mosca, *Commento all'art. 2498 c.c.*, in *Commentario alla riforma delle società*, a cura di Marchetti e Bianchi, Milano, Egea, Giuffrè, 2006, 19 ss. il quale sottolinea come a differenza della trasformazione nel passaggio da impresa individuale a società sia necessaria l'individuazione dei beni con la ricostruzione delle attività e passività che compongono il patrimonio ivi inclusi i rapporti giuridici i quali devono formare oggetto di conferimento in una società neo costituita o già esistente destinataria del patrimonio dell'impresa individuale.

(21) V. Ghidini, *Disciplina giuridica dell'impresa*, Milano, Giuffrè, 1950, 184 ss.

rinvergono una serie di situazioni giuridiche all'interno dell'ordinamento giuridico in cui a fronte del trasferimento in blocco di beni aziendali il trapasso dei debiti ed in generale il problema delle passività viene affrontato in modo divergente tant'è che si mette in crisi la stessa portata generale della disciplina dettata dall'art. 2560, comma 2 c.c.

Data l'ampiezza dell'argomento che non può certamente essere affrontato in questa sede in maniera esaustiva è possibile osservare che, oltre alla disciplina dei debiti inerenti l'esercizio dell'impresa ai sensi dell'art. 2560 comma 2 c.c., si rinvergono a livello di disciplina positiva una serie di disposizioni normative che trattano in maniera difforme delle passività di impresa ed in generale dei rapporti giuridici, confermando in un certo senso l'impressione che la disciplina codicistica non assurga a principio generale. Si pensi in via esemplificativa, alla disciplina prevista dalla legge fallimentare in cui è prevista in sede di liquidazione dell'attivo fallimentare la possibilità per il curatore di alienare l'azienda con esclusione *ex lege* della responsabilità del cessionario per i debiti relativi all'esercizio delle aziende cedute sorti prima del trasferimento (art. 105 comma 4 l.f.), con ciò scindendosi in maniera netta l'attività di impresa dal compendio aziendale il quale dal punto di vista dei creditori concorsuali costituisce elemento di realizzo senza che vi sia accollo cumulativo dei debiti di impresa da parte del cessionario medesimo.

Allo stesso modo l'art. 105, comma 5 l.f. consente al curatore di cedere mere attività e passività dell'azienda o dei suoi rami nonché rapporti giuridici e beni indivisibili in blocco senza che vi sia corrispondenza dell'alienante ai sensi dell'art. 2560 c.c., in ciò esprimendosi la massima deroga alla disciplina codicistica in materia di cessione di azienda in cui è indiscusso che l'imprenditore cedente permanga il debitore principale a seguito della cessione.

La volontà del legislatore sotto tale profilo è diversa da quella codicistica in quanto le scritture contabili obbligatorie non solo non divengono fonte costitutiva del debito per il cessionario, escludendosi in maniera inderogabile che l'alienante possa risponderne, ma si intende conservare un diaframma del tutto impermeabile tra impresa decotta e *assets* i quali non rappresentano un diaframma del tutto impermeabile tra impresa decotta e impresa. Appare chiaro che l'impresa esercitata dal cessionario è una nuova attività anche se afferente al medesimo ramo di azienda ceduto, nella logica della ristrutturazione dei debiti di impresa che permangono in via generale all'impresa decotta. La deroga alla disciplina codicistica appare chiara nel senso di tutelare l'acquirente il quale potrà dar corso ad una nuova attività di impresa utilizzando gli stessi *assets* dell'imprenditore decotto senza rispondere dei suoi debiti e prevedendosi come norma inderogabile in ogni caso la tutela dell'alienante (il fallimento) dalle ricadute negative dell'esercizio dell'attività di impresa da parte del cessionario, escludendosi la responsabilità del primo ai sensi dell'art. 2560 c.c.

Allo stesso modo, in materia di concordato fallimentare e di concordato preventivo è prevista la possibilità di ristrutturazione dei debiti mediante cessione dei beni in blocco, accollo o altre operazioni straordinarie (l'art. 124, comma 4, l.f. prevede che la proposta di concordato possa consistere anche nella cessione delle azioni di pertinenza della massa purché autorizzate dal giudice, comprovandosi la scissione tra beni e rapporti giuridici ai fini della cessione).

Nella disciplina dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi viene ribadita l'esclusione della responsabilità dell'acquirente dell'azienda per i debiti relativi all'esercizio delle aziende cedute anteriori al trasferimento (art. 63, comma 5 d. lgs. 8 luglio 1999, n. 270) anche se il legislatore in tal caso impone al cessionario l'obbligo di proseguire per il biennio successivo al trasferimento di azienda le attività imprenditoriali del cedente costi ricollegando l'attività ai beni aziendali.

3. l'art. 58 tub prevede in  
beni e rapporti giuridici  
all'art. 2560, comma 2, c.c.  
il termine di tre mesi dall'av-  
venuta non fornisce una risposta  
caso di cessione a banche di  
individuabili in blocco regg  
ovvero la responsabilità es-  
venuta cessione; ciò, a r/vo.  
settori disciplinati e di azienda  
individua un condobitore fallito non comporta la responsabilità della  
operando così una sa retrocessione, in deroga all'art. 2560 c.c. (art.  
Appare ancor

inerenti l'azienda della responsabilità solidale del cessionario del-  
la retrocessione, c.c. potrebbe discendere l'imputazione dei rapporti  
Procedura per l'art. 104-bis l.f.) impresa in quanto la responsabilità per i debiti di impresa  
104-bis l.f.) Né dall'apponibile al concetto di titolarità del rapporto passivo il  
l'azienda e compete all'alienante che di fronte ai terzi permane come  
debitori aztebile di fallimento ai sensi dell'art. 10 l.f.  
ivi sancito è possibile trarre una prima conclusione utile anche alla  
quale ipotesto al vaglio della S.C.: la distinzione tra trasferimento di  
obbligazione, fusione e scissione va reperita sul piano della tutela dei  
sol. imo caso non si assiste alla successione nei rapporti quanto alla  
az. e di più soggetti che in modo cumulativo rispondono del debito imputa-  
c. soggetto, il cedente. Le altre vicende sono invece caratterizzate dalla  
sue dei rapporti, spostandosi la tutela dei creditori anziché sul piano sogget-  
ale. attraverso la previsione di soggetto corresponsabili dei debiti), sul piano

ale.  
Il sistema normativo, infatti, sembra attribuire ai creditori un potere di intervento  
meccanismo di formazione negoziale dell'atto da cui promana la sostituzione del  
debitore originario al successore (22) dovendosi a tali fattispecie contrapporre quelle  
fattispecie in cui il legislatore lungi dal riconoscere poteri di intervento del creditore  
sull'atto negoziale che fonda il mutamento della responsabilità sul piano passivo,  
individua ulteriori soggetti coobbligati che si aggiungono al debitore originario senza  
sostituirlo.

Mentre nella fusione, scissione e trasformazione il diritto di opposizione dei  
creditori si legittima nella valutazione da parte del creditore sociale della consistenza  
degli elementi dell'attivo del patrimonio derivante dall'operazione, nel trasferimento di  
azienda l'atto di cessione è neutro per il creditore dell'imprenditore cedente il quale  
conserva ogni diritto nei confronti dell'obbligato principale, non ponendosi alcun  
problema di valutazione della consistenza patrimoniale del cessionario sotto il profilo  
della sua qualità soggettiva per il quale il legislatore omette qualsiasi valutazione sulla  
sua solvibilità ed a fronte di una sua responsabilità illimitata. I creditori sociali nella  
trasformazione, fusione e scissione possono arrestare sul nascere l'operazione ancora in  
fase deliberativa qualora ritengano che sul piano oggettivo la consistenza del patrimonio  
derivante dall'operazione non sia idonea a soddisfare le loro ragioni.

Nel trasferimento d'azienda i creditori dell'imprenditore cedente fondano la pro-

(22) V. LA PORTA, *L'assunzione del debito altrui*, Milano, Giuffrè, 2009, 446 ss.

prà tutela esclusivamente sul patrimonio personale dei soggetti coobbligati: sotto tale  
profilo l'azienda ceduta, che indubbiamente entra a far parte del patrimonio del  
cessionario per effetto della cessione, potrebbe rappresentare l'unico elemento dell'at-  
tivo patrimoniale aggredibile dai creditori ovvero presentare un valore unitario inferiore  
al passivo trasferito: ecco perché la previsione sul piano soggettivo di una corresponsa-  
bilità del cessionario potrebbe risultare meno efficiente di una valutazione *ex ante* sul  
piano della convenienza dell'operazione.

Nel trasferimento di azienda non vi è alcuna partecipazione dei creditori all'atto di  
assegnazione del condobitore, producendosi l'effetto del rafforzamento della garanzia  
sul piano meramente soggettivo in forza, come autorevole dottrina ha sostenuto, di un  
accollo *ex lege* (23) che conseguirebbe in concreto dalla fattispecie traslativa del  
compendio aziendale. Il passaggio dei debiti, secondo tale ricostruzione riconducibile  
alla concezione unitaria dell'azienda, conseguirebbe proprio al legame che si instaura tra  
i rapporti attivi e passivi ed il compendio aziendale, secondo l'ormai antico orientamento  
secondo cui «se si beneficia delle utilità, per eguale motivo il cessionario deve onerarsi  
delle passività essendo l'azienda un coacervo indivisibile di debiti e crediti» (24).  
Orientamento che risulta rielaborato anche in via analogica riguardo alla scissione dove  
si afferma che non possa esservi assegnazione di sole situazioni passive dovendosi  
prevedere un concreto trasferimento di ricchezza che giustifichi l'attribuzione delle  
passività (25).

Ma, come si diceva, appare tautologico trarre la presunzione di convenienza del  
trasferimento dell'azienda addossando il peso dei debiti di impresa in modo automatico  
sul cessionario in quanto può accadere che l'azienda in sé non presenti un valore  
superiore alle passività traslate. Di tale aspetto tiene conto il legislatore fiscale laddove  
limita, anche in caso di cessione di azienda la responsabilità del cessionario al valore  
dell'azienda ceduta o del ramo di essa ai fini del pagamento dell'imposta e delle sanzioni  
riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due  
precedenti (art. 14 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Lo stretto legame che si instaura tra i rapporti di impresa e l'azienda risulta  
confermato in sede di scissione laddove viene affermata la limitazione della responsa-  
bilità al valore effettivo del patrimonio netto attribuito alle società beneficiarie ai sensi  
dell'art. 2506-bis, comma 3, c.c. Ciò a riprova del fatto che si assiste in tale ipotesi ad  
una vicenda successoria in cui i soggetti che subentrano alla società che si estingue  
rispondono limitatamente al valore del patrimonio della scissa secondo una sorta di  
accettazione beneficiaria.

Nel trasferimento di azienda, come si diceva, la corresponsabilità del cessionario è  
svincolata dalla sua capacità patrimoniale soggettiva bastando la mera assunzione della  
qualità di gestore dell'azienda a fare conseguire il regime applicativo dell'art. 2560,  
comma 2, c.c. che rende responsabile illimitatamente il cessionario dei debiti del  
cedente. Trattasi di una forma di responsabilità che potremmo qualificare quasi di tipo  
oggettivo in quanto prescinde dall'esercizio dell'attività (i.e. la prosecuzione o l'intra-  
presa della medesima attività del cedente) presupponendo la mera titolarità del com-  
pendio aziendale ai soli fini della individuazione del debitore, non essendo peraltro

(23) E. P. RESCIGNO, *Studi sull'accollo*, Milano, Giuffrè, 1958, 247.

(24) Il primo orientamento in tal senso è di App. Milano, 24 febbraio 1925, in *Riv. Dir. com. l.*, 1926, II, 154.

(25) V. PICONE, *Commento all'art. 2506-bis c.c.*, in *Commentario alla riforma della società*, diretto da Marchetti e Bianchi, Milano, Egea, Giuffrè, 2006, 1108.

Per quanto riguarda le imprese esercenti attività bancaria, l'art. 58 tub prevede in caso di cessione a banche di aziende di rami d'azienda di beni e rapporti giuridici individuabili in blocco regola opposta a quella stabilita dall'art. 2560, comma 2, c.c. ovvero la responsabilità esclusiva del cessionario decorso il termine di tre mesi dall'avvenuta cessione: ciò, a riprova del fatto che l'ordinamento non fornisce una risposta univoca in tema di imputazione delle passività, prevedendo regole diverse a seconda dei settori disciplinati e degli interessi in gioco. Nel settore bancario il legislatore non individua un condebitore ma elegge come unico debitore il cessionario dell'azienda operando così una scelta di tipo non cumulativo.

Appare ancor più eclatante la deroga alla disciplina codicistica in materia di debiti inerenti l'azienda ceduta in caso di affitto di azienda nel fallimento in cui come è noto la retrocessione dell'azienda all'imprenditore fallito non comporta la responsabilità della procedura per i debiti maturati sino alla retrocessione, in deroga all'art. 2560 c.c. (art. 104-bis l.f.).

Né dall'affermazione normativa della responsabilità solidale del cessionario dell'azienda ex art. 2560, comma 2, c.c. potrebbe discendere l'imputazione dei rapporti debitori all'azienda anziché all'impresa in quanto la responsabilità per i debiti di impresa ivi sancita non appare sovrapponibile al concetto di titolarità del rapporto passivo il quale inequivocabilmente compete all'alienante che di fronte ai terzi permane come obbligato principale suscettibile di fallimento ai sensi dell'art. 10 l.f.

A livello sistematico è possibile trarre una prima conclusione utile anche alla soluzione del caso sottoposto al vaglio della S.C.: la distinzione tra trasferimento di azienda e trasformazione, fusione e scissione va reperita sul piano della tutela dei creditori: nel primo caso non si assiste alla successione nei rapporti quanto alla sovrapposizione di più soggetti che in modo cumulativo rispondono del debito imputabile ad un soggetto, il cedente. Le altre vicende sono invece caratterizzate dalla continuazione dei rapporti, spostandosi la tutela dei creditori anziché sul piano soggettivo (i.e. attraverso la previsione di soggetto corresponsabili dei debiti), sul piano negoziale.

Il sistema normativo, infatti, sembra attribuire ai creditori un potere di intervento sul meccanismo di formazione negoziale dell'atto da cui promana la sostituzione del debitore originario al successore (22) dovendosi a tali fattispecie contrapporre quelle fattispecie in cui il legislatore lungi dal riconoscere poteri di intervento del creditore sull'atto negoziale che fonda il mutamento della responsabilità sul piano passivo, individua ulteriori soggetti coobbligati che si aggiungono al debitore originario senza sostituirlo.

Mentre nella fusione, scissione e trasformazione il diritto di opposizione dei creditori si legittima nella valutazione da parte del creditore sociale della consistenza degli elementi dell'attivo del patrimonio derivante dall'operazione, nel trasferimento di azienda l'atto di cessione è neutro per il creditore dell'imprenditore cedente il quale conserva ogni diritto nei confronti dell'obbligato principale, non ponendosi alcun problema di valutazione della consistenza patrimoniale del cessionario sotto il profilo della sua qualità soggettiva per il quale il legislatore omette qualsiasi valutazione sulla sua solvibilità ed a fronte di una sua responsabilità illimitata. I creditori sociali nella trasformazione, fusione e scissione possono arrestare sul nascere l'operazione ancora in fase deliberativa qualora ritengano che sul piano oggettivo la consistenza del patrimonio derivante dall'operazione non sia idonea a soddisfare le loro ragioni.

Nel trasferimento d'azienda i creditori dell'imprenditore cedente fondano la pro-

(22) V. LA PORTA, *L'assunzione del debito altrui*, Milano, Giuffrè, 2009, 446 ss.

pria tutela esclusivamente sul patrimonio personale dei soggetti coobbligati: sotto tale profilo l'azienda ceduta, che indubbiamente entra a far parte del patrimonio del cessionario per effetto della cessione, potrebbe rappresentare l'unico elemento dell'attivo patrimoniale aggredibile dai creditori ovvero presentare un valore unitario inferiore al passivo trasferito: ecco perché la previsione sul piano soggettivo di una corresponsabilità del cessionario potrebbe risultare meno efficiente di una valutazione ex ante sul piano della convenienza dell'operazione.

Nel trasferimento di azienda non vi è alcuna partecipazione dei creditori all'atto di assegnazione del condebitore, producendosi l'effetto del rafforzamento della garanzia sul piano meramente soggettivo in forza, come autorevole dottrina ha sostenuto, di un accollo ex lege (23) che conseguirebbe in concreto dalla fattispecie traslativa del compendio aziendale. Il passaggio dei debiti, secondo tale ricostruzione riconducibile alla concezione unitaria dell'azienda, conseguirebbe proprio al legame che si instaura tra i rapporti attivi e passivi ed il compendio aziendale, secondo l'ormai antico orientamento secondo cui «se si beneficia delle utilità, per eguale motivo il cessionario deve onerarsi delle passività essendo l'azienda un coacervo indivisibile di debiti e crediti» (24). Orientamento che risulta rielaborato anche in via analogica riguardo alla scissione dove si afferma che non possa esservi assegnazione di sole situazioni passive dovendosi prevedere un concreto trasferimento di ricchezza che giustifichi l'attribuzione delle passività (25).

Ma, come si diceva, appare tautologico trarre la presunzione di convenienza del trasferimento dell'azienda addossando il peso dei debiti di impresa in modo automatico sul cessionario in quanto può accadere che l'azienda in sé non presenti un valore superiore alle passività traslate. Di tale aspetto tiene conto il legislatore fiscale laddove limita, anche in caso di cessione di azienda la responsabilità del cessionario al valore dell'azienda ceduta o del ramo di essa ai fini del pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti (art. 14, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Lo stretto legame che si instaura tra i rapporti di impresa e l'azienda risulta confermato in sede di scissione laddove viene affermata la limitazione della responsabilità al valore effettivo del patrimonio netto attribuito alle società beneficiarie ai sensi dell'art. 2506-bis, comma 3, c.c. Ciò a riprova del fatto che si assiste in tale ipotesi ad una vicenda successoria in cui i soggetti che subentrano alla società che si estingue rispondono limitatamente al valore del patrimonio della scissa secondo una sorta di accettazione beneficiaria.

Nel trasferimento di azienda, come si diceva, la corresponsabilità del cessionario è svincolata dalla sua capacità patrimoniale soggettiva bastando la mera assunzione della qualità di gestore dell'azienda a fare conseguire il regime applicativo dell'art. 2560, comma 2, c.c. che rende responsabile illimitatamente il cessionario dei debiti del cedente. Trattasi di una forma di responsabilità che potremmo qualificare quasi di tipo oggettivo in quanto prescinde dall'esercizio dell'attività (i.e. la prosecuzione o l'impresa della medesima attività del cedente) presupponendo la mera titolarità del compendio aziendale ai soli fini della individuazione del debitore, non essendo peraltro

(23) E. P. Rescigno, *Studi sull'accollo*, Milano, Giuffrè, 1958, 247.

(24) Il primo orientamento in tal senso è di App. Milano, 24 febbraio 1925, in *Riv. Dir. comm.*, 1926, II, 134.

(25) V. Picone, *Commento all'art. 2506-bis c.c.*, in *Commentario alla riforma della società*, diretto da Marchetti e Bianchi, Milano, Egea, Giuffrè, 2006, 1108.



rilevante in sede civile (diversamente da quanto accade in sede fiscale) il valore patrimoniale attribuito in sede di cessione.

4. *La tesi dell'imputazione delle passività in base alla titolarità dell'azienda in funzione di garanzia.* — Anche volendo aderire alla teoria unitaria dell'azienda come proposta in via prevalente non vi è chi non veda come la c.d. unitarietà del complesso aziendale funzioni da mero criterio relazionale per individuare l'oggetto della cessione in concreto, attribuendo all'azienda una funzione meramente descrittiva (26). Secondo tale ricostruzione l'azienda non cesserebbe di essere un bene in senso oggettivo dal quale non sarebbe possibile trarre conseguenze sul piano dei diritti oggetto di trasferimento ed in particolare della sorte dei rapporti passivi (27).

La ratio dell'imputazione delle passività anche al cessionario sembrerebbe potersi ricondurre non tanto all'esercizio continuato dell'impresa (la stessa impresa esercitata dal cedente) quanto alla titolarità dell'azienda in funzione di garanzia dell'adempimento anche se il tema è ampiamente dibattuto storicamente, ravvisandosi posizioni opposte tra chi sostiene che l'azienda debba essere tenuta distinta non solo dai rapporti contrattuali ma anche dai crediti e debiti che potrebbero far parte in via meramente accessoria del compendio aziendale (28).

La S.C. nel caso di specie sembra fondare l'imputazione del debito Iva ai donatari dell'azienda costituitisi in forma di snc in base a principi a contenuto generale estrapolati da norme di diverso contenuto, come se la disciplina in materia di soggetto di imposta e quella in materia di cessione di azienda si fondino su principi comuni: la trasformazione atipica di cui alla normativa fiscale e la disciplina dei debiti di impresa nella cessione di azienda.

In realtà, non pare proprio che possa ritenersi che la disciplina fiscale rappresenti norma speciale rispetto a quella in materia di cessione di azienda dettata dall'art. 2560 c.c. in quanto esse afferiscono a profili seppure sovrapponibili del tutto diversi: la disciplina in materia di soggetto di imposta è funzionale all'individuazione di un «successore» in caso di estinzione del soggetto di imposta, ponendo, peraltro, un limite quantitativo alla responsabilità del nuovo soggetto, mentre l'art. 2560 comma 2 c.c. lungi dal fornire una regola a contenuto generale in materia di cessione di azienda si occupa specificamente dei debiti inerenti l'esercizio dell'impresa, nella sola ipotesi di trasferimento di azienda.

La disciplina di cui all'art. 35, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 qualifica come vicende estintive del soggetto di imposta la trasformazione, la scissione, il trasferimento di azienda ed altre trasformazioni atipiche al fine di non pregiudicare sul piano squisitamente soggettivo la possibilità di recupero del credito, il quale, inerendo all'attività di impresa estinta, viene ricondotta al nuovo soggetto secondo una vicenda di tipo successorio.

Oltre alle perplessità che conseguono alla applicazione di una disciplina estintiva

(26) V. Nicotò, *Il trasferimento di impresa nella sistematica delle leggi di nazionalizzazione*, in *Riv. Dir. comm.*, 1969, I, 277.

(27) In tal senso Mironaci, *Trasferimento di azienda e regime dei debiti*, Torino, Utet, 2007, 81 ss. il quale riprende la tesi del non passaggio automatico dei debiti già sostenuta da De Martinis. In tema di diritti relativi all'azienda ceduta, in *Riv. Dir. comm.*, 1952, II, 390; G. Feresi, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, Utet, 1950, 106; Auletta, *Azienda*, in *Commentario Scialoja-Branca* I ed., Bologna, Zanichelli, 1947, 66 ss.; Colombo, *L'Azienda*, in *Tratt. Dir. comm. e dir. pubbl. econom.*, Padova, Cedam, 1979, 136 ss.

(28) V. Rotondo, *Effetti della vendita dell'azienda sui debiti e i crediti*, in *Riv. Dir. comm.*, 1958, I, 179 ss.

dell'impresa ad una vicenda circolatoria dell'azienda dalla quale sarebbe difficile trarre come conseguenza la continuità ai fini dell'imputazione dei rapporti deve ritenersi che anche la disciplina in tema di trasferimento di azienda possa apparire non del tutto coerente.

Un importante elemento di riflessione scaturisce dalla lettura dell'art. 2560, comma 2, c.c. che attribuisce un «ruolo» fondamentale alle scritture contabili in quanto la norma rende corresponsabile il cessionario dell'azienda commerciale dei soli debiti risultanti dalle scritture contabili obbligatoriamente attribuendosi a detti documenti natura costitutiva della responsabilità del cessionario (29).

Dal dato letterale della norma, che non brilla di chiarezza assoluta una parte della dottrina ha trovato conforto alla tesi della non appartenenza dei rapporti passivi all'azienda in quanto, diversamente, non vi sarebbe stato bisogno di una previsione che circoscrivesse la responsabilità ai soli debiti risultanti dalle scritture contabili (30). La necessità di documentazione delle passività costituirebbe elemento ulteriore di riprova dell'estraneità dei rapporti passivi alla fattispecie traslativa dell'azienda in assenza di apposita previsione *inter partes* (31).

Secondo tale ricostruzione i debiti relativi alla gestione dell'impresa non formerebbero oggetto di trasferimento unitamente all'azienda, in mancanza di un apposito patto di acollo, mentre l'art. 2560, comma 2, c.c. configurerebbe a carico del cessionario una sorta di «responsabilità senza debito» dipendente dalle scritture contabili ed a prescindere dalla conoscenza effettiva che il cessionario abbia della consistenza dei debiti in quanto, diversamente, dovrebbe attribuirsi rilevanza anche a ciò che non sia iscritto o regolarmente iscritto.

Ai fini della soluzione del caso esaminato dalla S.C. se da una parte potrebbe risultare *franchi* il riferimento alle scritture contabili obbligatorie quale fonte «costitutiva» del debito imputabile ex art. 2560 c.c. in solido all'acquirente, dall'altra, aderendosi ad una ricostruzione restrittiva, potrebbe ritenersi che, al di là della documentazione di tali debiti all'interno delle scritture contabili, si debba aver riguardo all'inerenza in concreto di tali debiti all'attività di impresa (32). Infatti ben potrebbe verificarsi che, a fronte della iscrizione di debiti nella contabilità di impresa, si accerti che essi afferiscono ad un ramo di azienda diverso da quello ceduto o addirittura a tutt'altra attività di impresa seppure soggettivamente riferita allo stesso soggetto, preferendosi pertanto un criterio di tipo sostanziale che vede i rapporti di impresa funzionali al perseguimento di un predefinito fine enunciato dall'imprenditore.

Ecco perché il richiamo all'art. 2560 c.c. potrebbe non essere sufficiente a rendere imputabili i debiti inerenti l'esercizio individuale dell'impresa qualora difetti non solo la prova del debito ma l'inerenza concreta del debito iscritto all'attività, non potendo costituire l'art. 2560 c.c. criterio automatico di acollo anche sulla base di debiti «documentati» (33): del resto è pressoché costante l'orientamento che distingue i registri

(29) *Ex plurimis*, Cass. 9 marzo 2006, n. 5123, in *Foro it. Mass.*, 2006, 250; Trib. Milano, 10 aprile 2004, in questa *Rivista*, 2006, II, 134; Cass., 3 aprile 2002, n. 4726, in *Dir. e prat. soc.*, 2002, fasc. 12, 56; Cass., 20 giugno 2003, n. 8363, in *Foro it. Mass.*, 2003; Cass., 20 febbraio 1999, n. 1429, in *Foro it. Mass.*, 1999.

(30) In tal senso v. GAREGNANI, *La cessione d'azienda prima parte. Profili civilistici*, in *Riv. Dir. commercialisti*, 1996, I, 71 ss.

(31) De MARTINI, *Trasferimento di azienda e successione nei debiti*, in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1949, I, 384.

(32) V. COSTI, *La titolarità di più imprese*, in *Arch. Giur.*, 1964, 87 ss.

(33) V. sempre ROTONDI, (nt. 28), *passim* il quale esclude che l'art. 2560 c.c. configuri

con i quali l'imprenditore individuale sia venuto a contatto e mantenendosi un collegamento tra delitto di impresa e complesso aziendale in funzione di garanzia.

L'ambiguità con la quale la giurisprudenza ha spesso approcciato al tema in esame nasce dall'equivoca interpretazione della disciplina in tema di trasferimento della ditta secondo cui la ditta da segno distintivo dell'imprenditore come soggetto diverrebbe segno di identificazione del complesso aziendale (27) in quanto la disciplina che consente la trasmissione della ditta (dell'imprenditore individuale) denoterebbe l'intento suddetto di tutela dei creditori attraverso la svalutazione dell'impresa a favore dell'azienda (28) facendo confluire la ditta nel complesso dei beni formanti l'azienda.

In realtà, la disciplina di cui all'art. 2565 c.c. non presenta particolari problemi interpretativi in quanto stabilisce, distinguendo le ipotesi di successione, che nel caso di trasferimento *motus causa* la ditta si trasferisce agli eredi salva diversa disposizione testamentaria, nulla aggiungendo ai principi generali in materia di successione in cui è ben possibile il subingresso degli eredi nel patrimonio del *de cuius* comprensivo di tutti i beni anche quelli immateriali inerenti l'esercizio dell'impresa.

Alla luce di quanto precede deve ritenersi che la motivazione della S.C. nella parte in cui iscrive alla società regolare i debiti Iva contrattati dall'imprenditore individuale non possa essere condivisa sulla base della applicazione della disciplina in materia di trasformazione come anche in base a quella sui debiti relativi all'esercizio dell'azienda ceduta. Infatti, non appare possibile individuare nel caso concreto un'ipotesi di trasferimento di azienda non potendosi qualificare il passaggio da società di fatto a collettiva regolare come conferimento di azienda e non essendo riferibile ad un unico soggetto giuridico la cessione a titolo di donazione dei beni aziendali.

Anche sul piano sostanziale appare utile ricordare che l'art. 2560, comma 2, c.c. pone solo una presunzione di inerenza dei debiti risultanti dalle scritture contabili obbligatorie all'attività di impresa ben potendo, a fronte della iscrizione di debiti che fuotescano dall'attività del cedente, escludersi la responsabilità del cessionario.

Nel caso di specie il mero richiamo *per relationem* al registro Iva come fonte di imputazione dei debiti al cessionario si fonda sul presupposto erroneo che il registro Iva sia assimilabile alle altre scritture contabili obbligatorie.

5. *La portata speciale della normativa fiscale.* — Rimane da ultimo il problema dell'inquadramento organico della disciplina speciale di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 invocata dalla S.C. a sostegno della tesi dell'imputazione dei rapporti passivi alla società in nome collettivo intercorrente tra i donatori del compendio aziendale.

La S.C. afferma che «dei debiti gravanti sull'azienda individuale risponde la società che le è succeduta, essendosi trasformata in societaria la forma individuale dell'azienda».

Come si diceva, il linguaggio utilizzato non corrisponde alla *ratio* delle fattispecie citate in quanto trattasi di ipotesi che attengono piuttosto ad una *factio* finalizzata al coinvolgimento di soggetti estranei al titolare originario di rapporti passivi (29) nel senso

(27) V. RACCAMARI, *Titolarietà della ditta originaria in capo ai successori: un'eredità pesante*, nota a Cass. civ., sez. I, 23 aprile 2002, n. 5899, in *Riv. Dir. Ind.*, 2003, fasc. I, (28) V. MANGINI, voce «Ditta» in *Dig. Comm.*, V. Torino, Utet, 1990, I, 84 ss. Sulla distinzione tra teoria soggettivistica ed oggettivistica della ditta v. anche GRAZIANI, in *Enc. Dir.*, vol. XIII, Torino, Utet, 1964, 51 ss.

(29) V. GALLERIE (nt. I), 616 ss., in cui si decide il caso della mancata ricostituzione della pluralità dei soci in una società semplice a seguito di recesso di uno dei soci e della continuazione dell'attività di impresa da parte del socio superstito. Partispecie in cui la S.C. parla apertamente di trasformazione in impresa individuale al fine di riconoscere la legittimazione passiva del socio residuo.

Iva dalle scritture contabili obbligatorie anche ai fini dell'applicazione dell'art. 2560 c.c. attribuendo solo alle seconde funzione costitutiva della responsabilità del cessionario (34).

Ma, come si diceva, ai fini della analisi del caso specifico, il presupposto ai fini applicativi dell'art. 2560, comma 2, c.c. è però che vi sia effettivamente trasferimento di azienda e che l'azienda ceduta o il ramo di essa sia oggettivamente funzionale all'esercizio dell'impresa del cedente o di altra impresa funzionale a quella esercitata dal cessionario.

La comunione di godimento quale situazione che consegue, nel caso di specie, alla donazione spezza il nesso di continuità dell'impresa come era stato correttamente ritenuto dalla Commissione Regionale la quale aveva fondato la propria decisione sulla mancanza di continuità tra la comunione di azienda intercorsa a seguito della donazione e l'esercizio in via societaria dell'attività di impresa da parte dei donatori.

La S.C. per giustificare la continuità dei rapporti passivi sembra chiaramente aderire alla tesi dottrinale che individua nella trasformazione un'operazione diretta alla conservazione di un vincolo di destinazione impresso al patrimonio, nel segno della continuità dell'ente avente rilievo reale a fronte delle modificazioni sostanziali delle regole di partecipazione all'attività comune o degli scopi che si perseguono (35). Secondo tale impostazione la trasformazione non rilevarebbe come fenomeno tipico riferibile a precostituiti schemi o cause societarie quanto come procedimento di individuazione di interessi contrapposti da contemporare (soci, creditori sociali e terzi in generale) nell'ambito della riorganizzazione di un'impresa.

Il *tratt d'unioni* tra trasformazione omogenea ed eterogenea diviene non la causa del contratto associativo che potrebbe in tal senso ricomprendere anche ipotesi atipiche, quanto la tutela del diritto ad organizzarsi, contemporandosi gli interessi dei soggetti coinvolti. In tal senso, nonostante il silenzio del codice civile, l'art. 2500-novies c.c. troverebbe applicazione in via analogica anche ai casi di trasformazione eterogenea non previsti, purché sia consentito ai soggetti interessati di potere comunque esercitare un diritto di opposizione, il che presuppone necessariamente la pubblicità dell'ente trasformato (36).

Ciò che non si verifica nell'ipotesi di «trasformazione» di impresa individuale in comunione di azienda e men che meno in caso di successivo (anche se contestuale) passaggio da comunione di azienda a società di fatto.

La trasformazione, come si è detto, afferisce all'impresa non all'azienda in quanto ciò che subisce la modificazione o trasformazione è il soggetto nella sua organizzazione giuridica non l'organizzazione, dovendosi tener distinta l'azienda come complesso di beni organizzato per l'esercizio dell'impresa.

La dottrina non da ultimo si è posta il problema della scissione tra attività di impresa e titolarità dell'azienda pervenendo a non univoche conclusioni in punto di imputazione dei rapporti giuridici attivi e passivi connessi all'esercizio dell'attività di impresa, riscontrandosi nelle applicazioni pratiche un *favor* per la tutela dei creditori

accogliendo in quanto la responsabilità solidale del cessionario non avviene in base alla norma ma per effetto di un accordo *inter partes*.

(34) I registri Iva avrebbero solo funzione di documentazione ai fini del debito fiscale. In tal senso v. Cass. civ., sez. II, 3 marzo 1994, n. 2108, in *Giuris. civ. Mass.*, 1994, 253; App. Bologna, sez. III, 18 aprile 2006, n. 407, in *Riv. Dir. Farmaceutico*, 2006, 6, 1274.

(35) In tal senso CASARIS, *Le opposizioni dei creditori nel diritto delle società*, Milano, 1978, 42 ss.

(36) V. sul punto MALTONI, (nt. 8), 1381 ss.

compendio aziendale derivi la sostanziale neutralizzazione della sopravvivenza dell'impresa divenendo la disciplina fiscale inaspribile rispetto alla cessazione formale dell'attività. Essendo i beni aziendali trattati secondo continuità a prescindere dal soggetto titolare, l'obbligo di corresponsione del debito iva e delle relative sanzioni in caso di mancato versamento graverebbe sul cessionario dell'azienda in solido col cedente (44).

Si dimostra in tal modo che la continuazione dell'attività di impresa è connotata essenzialmente al fine della successione nei rapporti, meno ai fini del trasferimento di azienda. In questo risiede la distinzione tra trasformazione e cessione di azienda in quanto la prima lascia del tutto immutata l'imputazione non solo dei beni aziendali ma anche dell'impresa come attività. Nella cessione di azienda la «continuazione» dell'impresa afferisce ad una vicenda di esercizio di un diritto originario che però può negoziabilmente ricondursi ai beni con i quali si instaura il rapporto (45).

L'art. 35, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 653 nell'affermare la responsabilità fiscale ai fini della dichiarazione IVA del cessionario ricomprende una serie di fattispecie assai dissimili quali la trasformazione e scissione che non presuppongono affatto l'estinzione del soggetto ma la sua prosecuzione sotto forma di organizzazione diversa ovvero il conferimento di azienda che, non necessariamente, presuppone l'estinzione o cessazione dell'attività del cedente ed altre trasformazioni sostanziali che comportano l'estinzione del soggetto di imposta.

Peraltro, la responsabilità del cessionario dell'azienda è illimitata ovvero esorbita potenzialmente rispetto al valore dei beni aziendali ceduti ed al prezzo corrisposto per l'acquisto; ciò diversamente da quanto accade in tema di fusione e scissione in cui la responsabilità è limitata al valore del patrimonio confluito nella società scaturente dalla fusione o scissione (46).

L'unico elemento di continuità che si rinviene nella disciplina in esame è quello del legame che si instaura tra vicenda estintiva e soggetto risultante dalla «trasformazione». La preoccupazione è evidentemente quella di «seguire» l'azienda determinando un vincolo di natura reale sul complesso di beni in caso di trasferimento, individuandosi come soggetto corresponsabile ai fini fiscali il «soggetto» risultante dalla «trasformazione». È evidente che l'accezione tributaria del termine trasformazione è connotata da un elemento aggiuntivo che è quello dell'estinzione nella precettazione che il mutamento del «soggetto organizzativo» comporta la sottrazione ai debiti tributari.

Ma è evidente a questo punto che il legislatore nella disciplina fiscale utilizza i termini trasformazione, conferimento di azienda, fusione e scissione come sinonimi di una vicenda qualunque, anche atipica, che comporti il venir meno del soggetto di imposta nella precettazione di rinvenire in qualunque maniera un soggetto responsabile in via esclusiva e non cumulativa dei debiti fiscali imputabili al soggetto estinto. Scelta che prescinde da qualsiasi nozione di azienda si intenda accogliere.

La tendenza, per lo più agevolata dalla normativa speciale, è quella chiaramente di favorire la conservazione del patrimonio aziendale in sede di operazioni straordinarie

(44) Sulla scissione tra responsabilità in sede tributaria ed in sede civile v. DELLA VALLE FICAR-MARZI, *Il processo tributario*, 2008, Padova, Cedam, 72 ss. il quale, con ampi richiami alla giurisprudenza, fa leva sulla natura dell'iva come imposta sull'attività che legittima il destinatario finale a svolgere azione di rivalsa in sede civile.

(45) In tal senso Trib. Monza, 29 novembre 2000 in cui viene analizzato il fondamento della estinzione della disciplina in tema di divieto di concorrenza all'ipotesi di cessione di quote di srl ravvisando nella titolarità dell'azienda e non nell'esercizio dell'impresa il fondamento della ratio del divieto.

(46) V. PUSI, *La cessione d'azienda seconda parte. Profili economico-aziendali e tributari*, in Riv. Doti. commercialisti, 1996, II, 241 ss.

della «oggettivizzazione» dei rapporti di impresa non più legati all'imprenditore ma riconducibili, secondo una sorta di vincolo di destinazione, all'azienda.

Tale approccio interpretativo sembra riflettere le influenze di quella dottrina secondo cui l'azienda non sarebbe individuabile tanto in base al nesso teleologico che si instaura tra attività e complesso di beni secondo la nozione giuridica di azienda generalmente accolta quanto piuttosto in base al concetto di destinazione, definibile come il regime giuridico che caratterizza un determinato complesso di beni.

Secondo tale impostazione si realizzerebbe una sorta di «autonomizzazione della destinazione giuridica impresa ai beni che permetterebbe di prescindere dalla rottura del legame funzionale tra il bene e l'attività e dal venir meno del collegamento tra il bene ed il soggetto» (47).

La tendenza a sovrapporre i profili dell'impresa come attività e l'azienda come complesso di beni appare confermata nelle vicende conseguenti alla ristrutturazione delle banche pubbliche negli anni '90. Nel conferimento delle aziende bancarie a spa di nuova costituzione o preesistenti la S.C. dovendo decidere in merito all'applicazione della successione nel rapporto processuale ai sensi dell'art. 110 c.p.c. ovvero dell'art. 111 c.p.c. non ha mostrato univocità di orientamenti optando in alcuni casi per l'applicazione dell'art. 111 c.p.c. in tema di successione a titolo particolare nel rapporto controverso argomentando sulla affinità tra cessione di azienda comune e cessione di azienda bancaria (48) ovvero di successione a titolo universale con applicazione dell'art. 110 c.p.c. (49).

A fronte della applicazione analogica della disciplina in tema di trasferimento di azienda come vicenda di tipo traslativo e non estintivo si poteva pervenire alla conclusione di ritenere trasferito il compendio non l'attività. Tuttavia la S.C. in altre pronunce si è spinta ad affermare che nel conferimento di azienda bancaria (v. l. 30 luglio 1990, n. 218 e d. lgs. 20 novembre 1990, n. 356) non vi sarebbe solo trasferimento di azienda ma separazione di una totalità di situazioni giuridiche dal loro centro di imputazione sostituito da un ente pubblico con fini non più economici, divenendo la società per azioni non semplice cessionaria di un'azienda ma esercente la medesima attività di impresa preclusa all'ente (50). Del resto la disciplina prevista dal tub all'art. 58 conferma che il legislatore ha voluto discostarsi dalla disciplina di diritto comune inerente il trasferimento di azienda in quanto non viene prevista alcuna responsabilità di tipo cumulativo in quanto è il cessionario che risponde in via esclusiva dei debiti inerenti l'attività di impresa ceduta, configurandosi una vera e propria sostituzione sul piano soggettivo dell'esercizio dell'impresa e dell'imputazione dei rapporti passivi, successione che assume carattere automatico a prescindere dalla volontà delle parti e dell'adesione del terzo creditore ceduto.

Tale sembra essere la ratio che ispira altresì la disciplina in materia di imposte indirette richiamata dalla S.C. il cui presupposto applicativo è quello dell'estinzione del soggetto di imposta per effetto ed a seguito di una fusione o scissione ovvero di conferimento di azienda o di altre trasformazioni sostanziali che comportano l'estinzione del soggetto di imposta.

La dottrina tributaria giunge a ritenere che dal vincolo di destinazione impresso al

(47) V. PUSI, *Cessione di bene strumentale da parte dell'imprenditore che abbia cessato l'attività d'impresa*, in Riv. Not., 1997, I-2, 158 ss.

(48) V. Cass. civ. 22 luglio 1995, n. 8010, in *Chir. it.*, 1996, I, c. 968 ss.

(49) V. Cass. civ., 2 maggio 1997, n. 3768, in *Foro it. Rep.*, voce «procedimento civile», nn. 164-165.

(50) V. GUACERIO, *Conferimento d'azienda bancaria e successione processuale: le vicende dell'impresa*, in Riv. Soc., 1999, 5, 1021 ss.

imputando al compendio anziché al soggetto i rapporti giuridici inerenti l'esercizio dell'impresa cessata in funzione di garanzia (47).

La «trasformazione» sotto tale profilo diviene un meccanismo di individuazione, a prescindere dalla titolarità di impresa, proprio del compendio aziendale, assistendosi ad passaggio dalla concezione tradizionale della trasformazione come mutamento organizzativo di uno stesso soggetto in un procedimento che rende individuabile l'azienda non solo come complesso di beni ma di insieme di rapporti giuridici funzionali al complesso produttivo (48).

Tale evoluzione concettuale presuppone necessariamente una rivalutazione della concezione dell'azienda come complesso di beni strumentalmente collegato ad un imprenditore in quanto sembra che la stessa nozione di impresa che è sottesa alla continuità come presupposto della trasformazione si oggettivizzi e si identifichi con il complesso dei beni o meglio con l'organizzazione (49).

6. *Conclusioni.* — Che l'ordinamento giuridico possa ammettere l'ipotesi della «trasformazione di impresa» come sembrerebbe prospettarsi da parte di una certa giurisprudenza è del tutto discutibile apparendo il richiamo all'istituto del tutto improprio in quanto si riferisce ad ipotesi che attengono maggiormente alla successione universale o al conferimento di azienda piuttosto che alla modificazione dell'organizzazione soggettiva (50).

La S.C. nel caso in oggetto sembra motivare la corresponsabilità dei donatori dell'azienda per i debiti Iva contratti dall'imprenditore individuale sulla base dell'applicazione congiunta dell'art. 2560, comma 2, c.c. e della disciplina speciale dettata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 la quale richiama al suo interno fattispecie dissimili quali la trasformazione, fusione e scissione, il conferimento di azienda ai fini dell'individuazione del soggetto di imposta in caso di operazioni straordinarie che comportino l'estinzione del soggetto di imposta.

Da una parte infatti la S.C. argomenta il passaggio delle passività dell'impresa individuale sulla base di una fattispecie trasformativa da impresa individuale ad impresa societaria sull'assunto che vi sarebbe stata continuità dell'impresa individuale nella collettività. Argomento di per sé non spendibile nel passaggio da impresa individuale a comunione di azienda a meno che non si voglia concepire l'impresa individuale come un'organizzazione a sé rispetto al suo gestore e del tutto separata dal suo patrimonio, con ciò soprapposendo i concetti di impresa e di azienda. La contraddizione si manifesta proprio perché la S.C. richiama una disciplina, quella in materia di imposte indirette, che non presuppone affatto la continuazione quanto la «successione» del soggetto di imposta

(47) V. CARAS, *Le trasformazioni*, in *Trattato Colombo-Portale*, vol. 7, Torino, Utet, 1997, 51 il quale fa riferimento alle «trasformazioni di enti pubblici in società in occasione delle privatizzazioni delle grandi imprese come nella privatizzazione degli enti creditizi in società per azioni in cui si assiste in realtà ad un conferimento di azienda».

(48) In tal senso MARAS, *Nuovi confini delle trasformazioni e delle fusioni nei contratti associativi*, in *Riv. Dir.*, civ., 1994, II, 311 ss. contra storicamente GRAZIANI, *L'impresa e l'imprenditore*, 1959, Napoli-Morano, 84 ss.

(49) È la tesi di MOSSA, *Trattato del nuovo diritto commerciale*, I, Roma-Milano-Napoli, 1942, p. 165 ss.

(50) V. Cass. civ., sez. I, 25 aprile 2002, n. 5899, in *Giust. civ.*, 2003, 6, con nota di Cameli il quale richiama in senso critico Cass. 26 giugno 1995, n. 7236 in *Soc.*, 1995, 1513; Trib. Messina, 15 maggio 1992, in *Vita not.*, 1993, 118 con nota di Poltroner; Cass., 16 marzo 1996, n. 2226, in questa *Rivista*, 1996, II, 614.

utilizzando in maniera fuorviante categorie giuridiche quali la trasformazione che non presuppongono l'estinzione del soggetto.

La S.C. ritiene applicabile al caso di specie l'art. 2560, comma 2, c.c. congiuntamente alla disciplina in materia di imposte indirette come si trattasse di una regola a contenuto generale della quale costituirebbe specificazione quella racchiusa nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in tema di responsabilità per le imposte indirette a seguito di vicende «estrinseche» dell'impresa titolare del rapporto passivo. In realtà la ratio della disciplina tributaria sembra opposta a quella codicistica in quanto non tesa certamente a favorire i trasferimenti di assets tra entità diverse quanto piuttosto ad individuare un soggetto responsabile di imposta chiunque esso sia e soprattutto qualunque sia la relazione che si instaura con il complesso aziendale.

La preoccupazione evidente è quella di individuare un soggetto che «succeda» al soggetto di imposta in caso di sua estinzione non di individuare una pluralità di soggetti corresponsabili come accade in materia di cessione di azienda.

Nella disciplina in tema di trasferimento di azienda il regime giuridico sembra essere invece funzionale ad agevolare i trasferimenti di beni in blocco in quanto all'originario debitore (che permane tale) ne viene aggiunto un ulteriore individuabile in base ad un collegamento funzionale con l'azienda, divenendo la stessa il perno della disciplina. L'art. 2560 c.c., lungi dall'esprimere un principio generale, enuncia la corresponsabilità del cessionario di azienda per i debiti risultanti dalle scritture contabili obbligatorie invogliando in questo modo le riorganizzazioni aziendali in quanto viene posto un limite oggettivo alla responsabilità per i debiti di impresa che è dato dall'«esistenza documentale delle scritture contabili obbligatorie sulla base delle quali il cessionario può effettuare tutte le opportune valutazioni di convenienza dell'operazione». Trattasi di disciplina che riguarda solo i debiti nel trasferimento di azienda non potendo individuarsi nella ratio legislativa alcun intento di collocazione della norma a livello di principio generale tanto più che la norma appare riferibile ai debiti di impresa e non alle sopravvenienze passive la cui imputabilità dovrebbe seguire criteri relazionali con l'attività di impresa.

La disciplina in materia di cessione di azienda indica il regime che consegue ai crediti e debiti inerenti l'azienda o il ramo di azienda ceduto a prescindere dall'estinzione o meno del cedente il quale, in ogni caso, permane obbligato principale rispetto ai debiti di impresa contratti. Le scritture contabili obbligatorie assolvono ad una funzione essenziale formativa del consenso al trasferimento dell'azienda in quanto è su di esse che si forma la valutazione di convenienza dell'operazione rispetto al valore di cessione del compendio. Il cessionario dovrebbe in tal modo essere rassicurato circa il fatto che egli non potrà rispondere di altri debiti se non quelli documentati, ben potendo eccepire al terzo creditore la non riferibilità dei debiti iscritti al ramo di azienda ceduto (i.e. all'attività di impresa esercitata a mezzo del ramo di azienda ceduto) attuandosi in base all'art. 2560, comma 2, c.c. una mera presunzione di inerenza dei debiti all'esercizio dell'impresa. La permanenza dell'obbligazione principale del cedente costituisce ulteriore elemento per ritenere «vincolabile» il cessionario dall'obbligazione allorché sia appurata l'estraneità del debito rispetto all'oggetto dell'impresa nonostante la sua documentazione.

Dal punto di vista quantitativo e qualitativo la posizione del cessionario di azienda è diversa da quella del soggetto di imposta, in quanto il legislatore senza predeterminare in sede civile la responsabilità al valore del compendio acquisito ha mantenuto inalterata la posizione passiva del cedente verso il quale il cessionario può esperire azione di regresso; il soggetto di imposta individuato ai sensi dell'art. 55, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, viceversa, si sostituisce completamente all'originario debitore a seguito di una

**Comunione legale tra coniugi - Società - Aumenti di capitale sociale sottoscritti da uno dei coniugi dopo il matrimonio - Inclusione nella comunione - Ammissibilità.**  
(Codice civile: art. 177, lett. a), 179, 2262, 2293).

*Gli aumenti della partecipazione del coniuge in una società di persone (o di capitali), verificatisi in costanza di matrimonio, a titolo gratuito ovvero a titolo oneroso, rientrano nella comunione legale ai sensi dell'art. 177, lett. a), c.c., ove non ricorra una delle ipotesi dell'art. 179 c.c., anche quando la partecipazione originaria sia stata acquistata anteriormente al matrimonio (1).*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO.** — Con atto notificato il 9 dicembre 1986, Ierna Carmelo convenne davanti al Tribunale di Ferrara la moglie Gina Margherita Sarti, dalla quale era separato consensualmente dal 29 gennaio 1986, e domandò la divisione dei beni della comunione legale esistente tra i coniugi, comprendendo in essi la partecipazione del 20% nel capitale della Sarti Ing. Giuseppe & C. Impresa Costruzioni S.p.A. (già s.n.c.), di cui la moglie era titolare.

La Sarti si costituì senza opporsi alla divisione, ma contestando che tra i beni comuni rientrasse la partecipazione societaria, e, intervenuti volontariamente nel giudizio il 22 ottobre 1994 Sarti Giuseppe, padre della convenuta, e la società Sarti Ing. Giuseppe & C., con sentenza non definitiva del 25 ottobre 1999 il Tribunale ritenne la partecipazione esclusa dalla comunione legale e dispose la prosecuzione del giudizio per la divisione degli altri beni.

La decisione, gravata dallo Ierna, venne riformata il 25 gennaio 2004 dalla Corte di appello di Bologna, che, in accoglimento dell'impugnazione, dichiarò "che l'elenco dei beni della comunione comprende pure le quote di partecipazione di Sarti Gina Margherita nella s.p.a. Ing. Sarti Giuseppe e C.", osservando, per quello che ora rileva, che erano di proprietà comune gli aumenti della partecipazione al capitale della società sottoscritti dalla Sarti in costanza di matrimonio con denaro comune o provenienti dagli esercizi precedenti, rientrando tra gli acquisti di beni di cui all'art. 177, lett. a), c.c., e non essendo provato che i conferimenti ad essi relativi fossero avvenuti con denaro del padre e costituissero delle donazioni indirette.

I Sarti e la società Ing. Giuseppe Sarti sono ricorsi per la cassazione della sentenza con due motivi, illustrati da successiva memoria, e lo Ierna ha resistito con controcorso, proponendo un contestuale motivo di ricorso incidentale.

**MOTIVI DELLA DECISIONE.** — A norma dell'art. 355, c.p.c., va disposta la riunione dei ricorsi proposti in via principale ed incidentale avverso la medesima sentenza. Il ricorso principale, denunciando con il primo motivo la violazione dell'art. 177, 1° co., lett. a), c.c., e l'insufficiente e contraddittoria motivazione, in relazione all'art. 360, n. 3, e 5, c.p.c., si duole che la sentenza abbia:

— ritenuto che la partecipazione ad una società di persone rientrasse tra "gli acquisti" dei coniugi, costituenti oggetto di comunione legale a norma dell'art. 177, lett. a) c.c., pur essendo questa assimilabile ai diritti di credito e non a quelli reali e prevalendo in essa lo status di socio sull'aspetto patrimoniale dell'investimento;

— incluso nella comunione legale anche la partecipazione inizialmente ottenuta in epoca anteriore al matrimonio, i due suoi aumenti operati in costanza di esso con l'utilizzo

vicenda che si può definire di tipo successore, soggetto di imposta ad estinguersi.

Il legislatore valuta semplicemente, sotto profilo formale, l'estinzione del soggetto originario individuando in alcune fenomeni medesimo.

Pertanto, se in funzione meram- e satisfattiva del debito di imposta il legislatore ha effettuato una scelta precisa, è stabilibile che a tale conclusione possa pervenirsi succeda al debitore originario, appena in materia di cessione di azienda e dei debiti facendosi applicazione della disciplina che peraltro non appare applicabile stante la inerenti l'esercizio dell'impresa, alle scritture contabili obbligatorie non assimilazione dei registri.

EDGARDO RICCIARDIELLO