

Cessione d'azienda e responsabilità per i debiti tributari dell'impresa in crisi

di Giulio Andreani * e Angelo Tubelli **

Per facilitare la soluzione negoziale dello stato di crisi in cui si trova l'impresa che cede un'azienda, con il D.Lgs. n. 158/2015 è stato previsto che, in capo al cessionario, non sussiste alcuna responsabilità in solido per i debiti tributari del cedente se la cessione avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti soggetto a omologazione, di un piano attestato di risanamento, di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio; tuttavia tale norma si è rivelata disallineata sia rispetto alla responsabilità di natura civilistica per i debiti del cedente, sia rispetto all'evoluzione della regolamentazione della crisi d'impresa discendente dall'entrata in vigore del Codice della crisi. A questa lacuna viene ora posto parzialmente rimedio con l'art. 3, comma 1, lett. h), del D.Lgs. n. 87/2024 (Decreto sanzioni), mentre l'allineamento della normativa concernente la responsabilità civilistica per i debiti del cedente è prevista dal decreto correttivo del Codice della crisi approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 10 giugno 2024. Si tratta, tuttavia, di un allineamento solo parziale, da cui consegue, in assenza di ulteriori interventi, la mancata attuazione completa del principio direttivo previsto dall'art. 9, comma 1, lett. a), n. 3), della Legge delega n. 111/2023 avente a oggetto la revisione del sistema tributario.

1. Premessa

Il Decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio tributario (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, di seguito il "Decreto") interviene sul regime di responsabilità solidale che, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, grava sul cessionario dell'azienda, ampliando le ipotesi di esclusione applicabili ai **trasferimenti aziendali** effettuati nell'ambito degli istituti di regolazione della **crisi d'impresa**, in attuazione del principio direttivo sancito dall'art. 9 della Legge delega 9 agosto 2023, n. 111. La disciplina dettata per la generalità dei debiti del cedente dall'art. 2560 c.c., tuttavia, resta ancora disallineata rispetto alle previsioni del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (di seguito il "Codice della crisi" o "Codice"), nonostante l'integrazione prevista dal terzo decreto correttivo del Codice della crisi, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 10 giugno 2024.

2. Responsabilità *ex lege* dell'acquirente nella cessione d'azienda

Ai sensi dell'art. 2560, comma 2, c.c., l'**acquirente dell'azienda** risponde dei **debiti** inerenti all'esercizio della stessa, maturati anteriormente al suo trasferimento, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.

La *ratio* è quella di tutelare i creditori di fronte all'**alienazione del complesso aziendale**, che costituisce l'*asset* più importante nel patrimonio del debitore, fermo restando che - salvo il diverso accordo tra le parti - la cessione d'azienda "non determina alcun trasferimento della posizione debitoria sostanziale, nel senso che il debitore effettivo rimane pur sempre colui a cui è imputabile il fatto costitutivo del debito"¹, nei confronti del quale l'acquirente può rivalersi in via di regresso qualora abbia dovuto assolvere il **debito del cedente** quale coobbligato in solido con riguardo ai debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento aziendale; solo nel (raro) caso in cui le parti abbiano pattuito di trasferire all'acquirente il complesso aziendale insieme con i debiti a esso afferenti², detti debiti si considerano assunti dall'acquirente, ma il debitore originario non è liberato dai debiti se non risulta che i creditori vi hanno consentito.

Il citato comma 2 dell'art. 2560 c.c. stabilisce altresì che l'acquirente del complesso aziendale ri-

* Partner PwC TLS, Tax Crisis & Restructuring.

** Director PwC TLS.

¹ Cfr. Cass., sent. 8 giugno 2023, n. 16311; sent. 3 ottobre 2011, n. 20153; sent. 22 dicembre 2004, n. 23780.

² Poiché i crediti e debiti costituiscono elementi accessori del complesso aziendale cui afferiscono e dunque possono non essere trasferiti insieme a esso, affinché i debiti inerenti all'azienda ceduta passino all'acquirente deve sussistere una pattuizione specifica in tal senso.

sponde **in maniera solidale** dei **debiti rimasti all'alienante** solo “se essi risultano dai libri contabili obbligatori”, per cui l'iscrizione dei debiti in detti libri “è elemento costitutivo della responsabilità *ex lege* dell'acquirente e non è sostituibile dalla conoscenza dei debiti stessi”, avendo il legislatore preferito fare riferimento a un criterio squisitamente formale³. La responsabilità solidale sancita dall'art. 2560, comma 2, c.c., infatti, ha natura eccezionale e, pertanto, non è applicabile analogicamente oltre i casi in essa considerati, oltretutto non è applicabile nel caso in cui la conoscenza dei debiti possa ricavarsi da **fonti diverse dai libri contabili** obbligatori dell'imprenditore⁴.

Del pari, poiché la responsabilità solidale dell'acquirente è circoscritta ai soli “debiti inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta anteriori al trasferimento”, nel caso in cui l'acquisto abbia a oggetto un **ramo aziendale** (anziché l'intera azienda) la responsabilità solidale dell'acquirente concerne solo i debiti risultanti dalle scritture contabili obbligatorie riferiti al ramo aziendale trasferito, in applicazione del “principio di inerenza”⁵.

Sempre sul piano civilistico una espressa deroga alla regola eccezionale contenuta nell'art. 2560, comma 2, del Codice civile è quella contenuta nell'art. 105, comma 4, della Legge fallimentare, ora trasfusa nell'art. 118, comma 8, e nell'art. 214, comma 3, del Codice rispettivamente con riguardo al **concordato preventivo** e alla **liquidazione giudiziale** (oltre che al concordato semplificato liquidatorio di cui all'art. 25-sexies, in virtù dell'applicazione del citato art. 118 anche a tale istituto prevista dal comma 8 dello stesso art. 25-sexies, e al concordato minore di cui all'art. 74, in virtù dell'ultimo comma di detto articolo⁶), per cui, “salva diversa convenzione, è esclusa la responsabilità dell'acquirente per i debiti relativi all'esercizio delle aziende cedute, sorti prima del trasferimento”. Come osservato dalla Corte di cassazione nell'ambito della sentenza 8 giugno 2023, n. 16311, questa previsione mira “a favorire le alienazioni delle aziende che, se eccessivamente indebitate, non risulterebbero appetibili sul mercato”, sicché nel contesto delle procedure concorsuali è la **liberazione dell'acquirente dai debiti antecedenti** a rappresentare la regola generale, “alla quale è consentito derogare attraverso una deroga specifica e di natura pattizia”. Inoltre, ai fini dell'esclusione risulta “del tutto irrilevante che la cessione dell'azienda sia avvenuta in esito a una procedura competitiva o per effetto di un accordo transattivo con la curatela fallimentare”.

La suddetta esclusione risponde allo scopo di rimuovere quello che per anni ha costituito un forte disincentivo alla cessione d'azienda da parte dell'impresa in crisi, comportandone la disgregazione, e rappresenta sicuramente l'aspetto che ne distingue la disciplina rispetto a quella regolante la cessione d'azienda da parte delle imprese *in bonis*⁷. Tuttavia, in base alla normativa vigente, l'esclusione dell'art. 2560, comma 2, c.c. trova un'applicazione limitata, perché concerne solo le cessioni d'azienda che intervengono nell'ambito delle procedure concorsuali testé citate oppure in sede di **composizione negoziata della crisi**, posto che l'art. 22, comma 1, lett. d), del Codice prevede - con il consenso del Tribunale - la possibilità di trasferire l'azienda oppure uno o più suoi rami “senza gli effetti di cui all'art. 2560, secondo comma, del Codice civile”, oltretutto senza responsabilità solidale dell'acquirente per i debiti aziendali. L'esclusione da responsabilità non riguarda, invece, le cessioni d'azienda effettuate in attuazione delle previsioni del **piano attestato di risanamento** di cui all'art. 56 del Codice, dell'**accordo di ristrutturazione dei debiti omologato** ai sensi dell'art. 57 del Codice nonché del **piano di ristrutturazione omologato** ai sensi dell'art. 64-bis del Codice, sebbene tutti gli istituti citati perseguano la stessa finalità di risanamento del

³ Così G.E. Colombo, *L'azienda e il mercato*, Padova, 1979, pag. 147. Cfr. Cass., sent. 20 giugno 2000, n. 363; sent. 3 aprile 2002, n. 4726.

⁴ Cfr. Cass., sent. 3 marzo 1994, n. 2108.

⁵ Cfr. Cass., sent. 30 giugno 2015, n. 13319.

⁶ Il comma 4 dell'art. 74 del Codice stabilisce infatti quanto segue: “Per quanto non previsto dalla presente sezione, si applicano le disposizioni del capo III del presente titolo in quanto compatibili”. Come è stato correttamente rilevato da P. Farina, “La nuova disciplina del concordato minore tra semplificazioni e complicazioni”, in *Il diritto fallimentare e delle società commerciali*, n. 6/2019, pag. 1366, tale disposizione risponde allo scopo di colmare eventuali lacune nella disciplina del concordato minore in virtù delle affinità che presenta con il concordato preventivo, ma ciò nonostante “lo strumento dell'analogia va usato *cum grano salis*, proprio a causa delle peculiarità che caratterizzano i destinatari dell'istituto”; con la conseguenza che per quanto concerne l'esecuzione del concordato minore, appositamente disciplinata dall'art. 81 del Codice, non potrebbero trovare applicazione le corrispondenti disposizioni contenute nell'art. 118 del Codice relative all'esecuzione del concordato preventivo (cfr. A. Crivelli, “Concordato minore e concordato preventivo”, in *www.dirittodellacrisi.it*, 21 dicembre 2022, pag. 21), che peraltro presentano le differenze più significative tra le due procedure (come rilevato da D. Vattermoli, “Il concordato minore. Aspetti sostanziali”, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, n. 4/2020, pag. 448). Tuttavia l'esonero previsto dall'art. 118, comma 8, del Codice non si pone in contrasto con l'apposita disciplina della fase di esecuzione come disciplinata per il concordato minore; né pare rinvenibile un valido motivo per escludere la responsabilità dell'acquirente per i debiti riferiti all'azienda acquistata nell'ambito del concordato preventivo e nel concordato liquidatorio semplificato, ma non per quelli riferiti all'azienda acquistata in esecuzione del concordato minore.

⁷ Cfr. A. Guiotto, “Il trasferimento d'azienda nelle procedure concorsuali”, in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, n. 10/2023, pag. 1203.

concordato preventivo.

Questa differenza di trattamento rappresenta una significativa quanto ingiustificata discriminante, orientando le scelte delle imprese in crisi nell'individuazione dell'istituto più idoneo per il risanamento e, per tale ragione, l'art. 9, comma 1, n. 3), della Legge n. 111/2023, ha delegato il Governo a "estendere a tutti gli istituti disciplinati dal Codice l'esclusione dalle responsabilità previste dall'art. 2560 del Codice civile" (sul punto si avrà modo di tornare a breve).

3. Responsabilità dell'acquirente per i debiti tributari

Per meglio tutelare le ragioni dell'Erario, il legislatore tributario ha previsto una **norma speciale** concernente la responsabilità solidale dell'acquirente del complesso aziendale con riguardo ai **debiti tributari del cedente**, rappresentata dall'articolata disciplina contenuta nell'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che, al comma 1, dispone quanto segue: "Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore"⁸.

La Corte di cassazione, nel rimarcare in più occasioni gli aspetti che differenziano la disciplina tributaria rispetto alla disposizione generale contenuta nell'art. 2560, comma 2, c.c. (*in primis* l'assenza della limitazione della responsabilità ai debiti risultanti dalle scritture contabili)⁹, ha innanzitutto rilevato che la prima contiene "**misure antielusive a tutela dei crediti tributari**, di natura speciale rispetto alla ordinaria disciplina dell'art. 2560, comma 2, c.c., evitando che, attraverso il trasferimento dell'azienda o di un ramo d'azienda, o anche mediante il trasferimento frazionato di singoli beni appartenenti al complesso aziendale, l'originaria generale garanzia patrimoniale del debitore possa essere dispersa in pregiudizio dell'interesse pubblico alla riscossione delle entrate finanziarie".

In particolare, nell'ipotesi di **cessione d'azienda conforme a legge**, anche la responsabilità solidale dell'acquirente con riguardo ai debiti tributari del cedente è sussidiaria rispetto a quella del cedente (*beneficium excussionis*), configurandosi quale obbligazione di garanzia *ex lege*, collegata da un rapporto di pregiudizialità-dipendenza all'obbligazione tributaria in senso stretto gravante sul cedente¹⁰.

L'**obbligazione solidale del cessionario** per i debiti tributari del cedente è invece limitata, nel **quantum**, al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza (fino a concorrenza del valore del complesso aziendale ceduto), e, nell'oggetto, alle imposte e sanzioni relative alle violazioni commesse (dal cedente) nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Sempre con riguardo al *quantum*, va altresì rilevata la diversità di vedute tra l'Agenzia delle entrate e i giudici di legittimità in caso di **cessione di ramo d'azienda** (anziché dell'intera azienda). Infatti, secondo l'orientamento espresso dall'Agenzia con le risposte a interpello n. 276 e n. 277 del 19 luglio 2019, la responsabilità solidale del cessionario rileva con riferimento a tutti i debiti fiscali maturati dal cedente nel periodo temporale di riferimento (e quindi non solo per quelli imputabili al ramo d'azienda ceduto). Diverso è invece l'orientamento manifestato dalla Corte di cassazione con l'ordinanza 24 giugno 2021, n. 18117, secondo la quale lo stesso "**principio di inerenza**" sancito in via generale dall'art. 2560 c.c. "deve caratterizzare l'obbligazione tributaria, di cui deve rispondere in solido anche il cessionario di ramo d'azienda, per le violazioni commesse nel triennio a decorrere

⁸ Le stesse previsioni riguardano anche il conferimento d'azienda, giusta il disposto del comma 5-ter dell'art. 14. L'art. 15 del D.Lgs. n. 472/1997, inoltre, estende la responsabilità del cessionario alle ipotesi di trasformazione, fusione, e scissione (ora, a seguito della modifica recata dall'art. 3, lett. i, del Decreto, anche quella "mediante scorporo" disciplinata dall'art. 2506.1 del Codice civile), con la precisazione che, a norma dell'art. 173, comma 13, del T.U.I.R., la beneficiaria della scissione può essere chiamata a rispondere solidalmente con la scissa dei debiti tributari, anche oltre i limiti del patrimonio trasferito o rimasto alla scissa (cfr. Corte costituzionale, sentenza 26 aprile 2018, n. 90).

⁹ Cfr. Cass., sent. 16 gennaio 2019, n. 880; sent. 2 febbraio 2018, n. 2569; sent. 16 novembre 2011, n. 24063.

¹⁰ Cfr. Cass., sent. 12 gennaio 2012, n. 255. Secondo Cass., sent. 27 giugno 2018, n. 52158, la norma speciale sancita dall'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 pare potersi spiegare proprio con il fatto che normalmente i debiti per imposte e sanzioni non sono trasferiti al cessionario, sicché la responsabilità solidale dell'acquirente viene a rappresentare una sorta di garanzia patrimoniale in favore dell'Erario a fronte di atti pregiudizievoli. In dottrina cfr. E.C. Leoni, "Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: il caso della cessione d'azienda", in *Rass. trib.*, n. 2/2016, pag. 404; F. Paparella, "Cessione di azienda nell'ambito delle procedure concorsuali e responsabilità solidale tributaria dell'acquirente: finalmente si approda ad una soluzione definitiva e ragionevole in forza della natura della norma in deroga", in *Rivista Telematica di Diritto Tributario* del 9 marzo 2020, pag. 5.

dalla data di trasferimento del ramo stesso. La responsabilità del cessionario dovrebbe fondarsi, dunque, sull'inerenza del debito al compendio acquistato, sicché essa non opera per quelle obbligazioni pecuniarie che siano riconducibili ad altro ramo aziendale rimasto di proprietà del cedente. Sarà onere del cessionario dimostrare la non inerENZA del debito al ramo aziendale acquistato¹¹. La stessa conclusione è stata ribadita dai giudici di legittimità con la sentenza 11 aprile 2022, n. 11678, e con l'ordinanza 1° aprile 2022, n. 10647.

In questo contesto, al fine di incentivare e premiare l'acquisizione delle informazioni necessarie circa la posizione debitoria del cedente nei confronti dell'Erario, il comma 3 del testé citato art. 14 limita ulteriormente la responsabilità solidale del cessionario ai debiti tributari del cedente (di natura certa o ancora incerta) risultanti dal certificato rilasciato dall'Amministrazione finanziaria - su richiesta dell'interessato - in merito ad atti, contestazioni in corso e contestazioni già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti, usualmente denominato "**certificato dei carichi tributari pendenti**"¹². Il suddetto certificato, se **positivo**, assolve alla funzione di determinare il perimetro della responsabilità solidale in capo all'acquirente del complesso aziendale; se invece l'Amministrazione finanziaria rilascia un certificato **negativo**, ne discende un pieno effetto liberatorio del cessionario¹³, il quale è parimenti liberato se il certificato non viene rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

Qualora il cessionario non si sia adoperato per richiedere il certificato, la responsabilità solidale per i debiti tributari del cedente coinvolge tutti i debiti fiscali del cedente maturati nei tre anni che precedono la cessione, anche se non ancora accertati al momento del trasferimento dell'azienda.

L'insieme di regole dettate dai primi tre commi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 riguardano, come detto, la cessione d'azienda conforme a legge. Disposizioni di tenore sostanzialmente diverso il medesimo art. 14 contempla, invece, per l'ipotesi in cui la **cessione d'azienda** sia stata effettuata "**in frode dei crediti tributari**", il che, ai sensi del comma 5, si presume (salvo prova contraria) con riguardo ai trasferimenti effettuati "entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante". Infatti, il comma 4 stabilisce che la "responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni". Il motivo del venir meno dell'esigenza di tutela nella responsabilità del cessionario è chiaramente da ricercarsi nel **consilium fraudis** tra quest'ultimo e il cedente, vale a dire nella loro volontà di dare luogo al trasferimento del complesso aziendale al fine di recare un danno all'Erario attraverso la riduzione della garanzia patrimoniale del debitore; di conseguenza la responsabilità del cessionario deve essere considerata illimitata e quindi riferita anche a debiti tributari del cedente anteriori al triennio antecedente il trasferimento di azienda¹⁴.

Ciò posto, anche la normativa speciale concernente i debiti tributari esclude espressamente la responsabilità del cessionario quando la cessione dell'azienda è effettuata da un'**impresa in crisi**. L'art. 16, comma 1, lett. e), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha infatti aggiunto il comma 5-*bis* all'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, in forza del quale in capo al cessionario non sussiste **alcuna responsabilità in solido** per i debiti tributari del cedente se il trasferimento d'azienda avviene nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti soggetto a omologazione, di un piano attestato di risanamento, di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio.

L'esonero da responsabilità in questi casi opera indipendentemente dal contenuto del "certificato dei carichi pendenti" (che quindi il cessionario non è obbligato a farsi rilasciare), e dunque a prescindere dall'ammontare dei debiti tributari maturati dalla società debitrice (indicati o meno nel piano di risanamento). Poiché deve trattarsi di una cessione avvenuta in attuazione di detto piano, per l'esclusione della responsabilità solidale occorre che la cessione d'azienda sia prevista dal piano di risanamento tra le **misure idonee a consentire la soluzione della crisi**; in quanto attuata sulla base delle previsioni di detto piano, risulta quindi irrilevante l'eventuale mancato risanamento dell'impresa per ragioni e accadimenti evidentemente ivi non previsti.

In calce alla consulenza giuridica n. 21 del 6 dicembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha però tenuto a rimarcare che, anche alla luce dell'*incipit* del comma 5-*bis* (che espressamente fa "salva l'applicazione del comma 4"), l'esclusione della responsabilità solidale del cessionario viene meno relativamente alla cessione dell'azienda attuata **in frode ai crediti di natura tributaria**, anche se

¹¹ Condivide l'orientamento giurisprudenziale M. Damiani, "Solidarietà del cessionario e prova della non inerENZA dei debiti tributari al ramo d'azienda", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11/2022, pagg. 894 e 895, che tuttavia non concorda sulla sussistenza in capo al cessionario dell'onere di provare l'estraneità dei debiti del cedente rispetto al ramo d'azienda trasferito.

¹² Il suddetto certificato va tenuto distinto dal "certificato unico debiti tributari" richiesto ai sensi dell'art. 364 del Codice per l'accesso agli istituti di regolazione della crisi d'impresa.

¹³ Cfr. Cass., sent. 9 febbraio 2023, n. 4098; ord. 24 giugno 2021, n. 18117.

¹⁴ Cfr. Cass., sent. 4 dicembre 2019, n. 31654.

intervenuta nell'ambito di una procedura concorsuale. Ciononostante, il fatto che il trasferimento d'azienda sia avvenuto a seguito della **valutazione** e del **controllo positivo dell'Autorità giudiziaria**, e comunque in ottemperanza alla **disciplina del Codice**, potrebbe costituire una valida prova per superare la suddetta presunzione qualora ne dovessero ricorrere i relativi presupposti, potendosi ragionevolmente escludere in genere il rischio che il trasferimento d'azienda attuato in tale contesto sia riconducibile all'intento di non pagare le imposte in considerazione del coinvolgimento a vario titolo dell'Autorità giudiziaria¹⁵.

Ad ogni buon conto, come dapprima evidenziato con riferimento all'omologa disposizione prevista con riguardo all'ambito di applicazione dell'art. 2560, comma 2, c.c., l'esclusione della responsabilità solidale per i debiti tributari dell'impresa in crisi risponde a una evidente **finalità agevolativa**, ovvero a facilitare la soluzione negoziale dello stato di crisi in cui si trova l'impresa cedente attraverso l'eliminazione dei rischi fiscali che normalmente gravano sull'acquirente. In proposito, nella consulenza giuridica n. 21 del 6 dicembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha potuto precisare la **portata retroattiva** di tale esclusione, con conseguente disapplicazione della regola generale anche ai trasferimenti d'azienda perfezionatisi prima dell'entrata in vigore del comma 5-bis¹⁶, in quanto, come peraltro aveva già rilevato il Ministero delle Finanze con la R.M. n. 112/E del 12 luglio 1999, la responsabilità solidale del cessionario avrebbe dovuto considerarsi limitata alle sole **"cessioni su base volontaria e negoziale** e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici, quali appunto le vendite di che trattasi" (ovverosia quelle effettuate nell'ambito delle procedure fallimentari), con conseguente esclusione *de iure* della responsabilità solidale per i trasferimenti d'azienda avvenuti sotto il **controllo del Tribunale** in attuazione delle misure di risanamento adottate in base all'istituto di regolazione della crisi d'impresa.

Alla luce della *ratio* che sorregge la esclusione oggettiva contemplata dal comma 5-bis aggiunto all'art. 14, è però apparso subito evidente il disallineamento tra l'esclusione della **responsabilità di natura civilistica** per i **debiti del cedente** e l'esclusione della **solidarietà tributaria** prevista per **imposte e sanzioni**¹⁷, come si evince dal prospetto di raffronto che segue:

Esclusione dalla responsabilità del cessionario prevista dall'art. 2560, comma 2, c.c.	Esclusione dalla responsabilità del cessionario per i debiti tributari prevista dall'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997
<ul style="list-style-type: none"> - composizione negoziata - concordato preventivo - concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio ex art. 25-sexies del Codice - concordato minore ex art. 74 del Codice - liquidazione giudiziale 	<ul style="list-style-type: none"> - liquidazione giudiziale - concordato preventivo - concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio ex art. 25-sexies del Codice - concordato minore ex art. 74 del Codice - accordo di ristrutturazione dei debiti soggetto a omologazione ex art. 57 del Codice - piano attestato di risanamento ex art. 56 del Codice - procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio

Da un assetto normativo siffatto discende, per esempio, che per le **cessioni di complessi aziendali autorizzate dal Tribunale** è esclusa la responsabilità dell'acquirente per i debiti ma permane la solidarietà tributaria; del pari, per le cessioni di complessi aziendali perfezionate in attuazione delle previsioni dell'**accordo di ristrutturazione dei debiti** o di un **piano attestato di risanamento**, è esclusa la solidarietà tributaria dell'acquirente ma permane quella generale per i debiti aziendali. Inoltre, in entrambi i casi non è esclusa la responsabilità solidale dell'acquirente per i debiti dell'azienda acquisita nell'ambito di un piano di ristrutturazione soggetto a omologazione.

Atteso che la responsabilità solidale del cessionario/conferitario dovrebbe limitarsi alle sole "cessioni su base volontaria e negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici" (quali quelle effettuate in attuazione delle misure di risanamento adottate in base all'istituto di regolazione della crisi d'impresa), una tale **regolamentazione** della responsabilità dell'acquirente si rivela **illogica** e del tutto **asistemica**, non essendo rinvenibili valide argomentazioni a giustificazione del diverso trattamento disposto a seconda dell'istituto cui ha fatto ricorso l'impresa in crisi, né essendo ricavabile un principio generale sulla base del quale orientarsi.

4. Modifiche alla responsabilità per i debiti tributari

Alla soluzione di questa caotica situazione ha inteso porre rimedio il citato art. 9 della Legge n. 111/2023, nel delegare il Governo a contemplare l'estensione a **tutti gli istituti** disciplinati dal Co-

¹⁵ Cfr. F. Paparella, cit.

¹⁶ Il comma 5-bis è entrato in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016 per effetto dell'art. 1, comma 133, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

¹⁷ Cfr. F. Giommoni, "Crisi d'impresa: cessione d'azienda e responsabilità dell'acquirente per i debiti fiscali", in *Euroconference News* del 22 febbraio 2023.

dice l'**esclusione delle responsabilità** previste sia dall'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 sia dall'art. 2560 c.c.

Un primo intervento di coordinamento al riguardo è stato attuato con il decreto di revisione della disciplina delle sanzioni tributarie, in applicazione dei criteri direttivi delineati dagli artt. 1 e 20 della Legge n. 111/2023. L'art. 3, comma 1, lett. h), del Decreto, infatti, modifica il comma 5-*bis* dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 nel modo seguente: "Salva l'applicazione del comma 4, la disposizione di cui al comma 1 non trova applicazione quando la cessione avviene nell'ambito della composizione negoziata della crisi o di uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza giudiziale di cui al Decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14".

Pertanto, a decorrere dal 29 giugno 2024 (data di entrata in vigore del Decreto)¹⁸, la responsabilità solidale del cessionario per i debiti tributari del cedente è esclusa ogniqualvolta l'azienda venga trasferita dall'impresa in crisi nell'ambito di uno degli strumenti di **regolazione della crisi dell'insolvenza** disciplinati dal Codice, nonché nell'ambito della **composizione negoziata**. Con riguardo a quest'ultimo istituto, dunque, l'esclusione della responsabilità per l'acquirente è prevista sia per la generalità dei debiti, sia con specifico riguardo ai debiti tributari, come si evince dal prospetto di raffronto che segue:

Esclusione dalla responsabilità del cessionario prevista dall'art. 2560, comma 2, c.c.	Esclusione dalla responsabilità del cessionario per i debiti tributari prevista dall'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997
<ul style="list-style-type: none"> - composizione negoziata - concordato preventivo - concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio ex art. 25-<i>sexies</i> del Codice - concordato minore ex art. 74 del Codice - liquidazione giudiziale 	<ul style="list-style-type: none"> - composizione negoziata - concordato preventivo - concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio ex art. 25-<i>sexies</i> del Codice - concordato minore ex art. 74 del Codice - piano di ristrutturazione soggetto a omologazione ex art. 64-<i>bis</i> del Codice - accordo di ristrutturazione dei debiti soggetto a omologazione ex art. 57 del Codice - piano attestato di risanamento ex art. 56 del Codice - procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione del patrimonio - liquidazione giudiziale

Come si legge nella relazione illustrativa che ha accompagnato l'*iter* di approvazione del Decreto, con la modifica all'art. 14, comma 5-*bis*, del D.Lgs. n. 472/1997 si è inteso "recepire la specifica previsione contemplata dall'art. 20, comma 1, lettera c, numero 1) della Legge delega, laddove è chiesto di "migliorare la **proporzionalità delle sanzioni** tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei" e, nello specifico, il suddetto comma 5-*bis* è stato sostituito "al fine di escludere, nel rispetto del principio di proporzionalità, la responsabilità solidale del cessionario quando la cessione di azienda sia avvenuta nell'ambito di procedure concorsuali affidate" all'Autorità Giudiziaria Ordinaria all'AGO".

In realtà in tal modo la modifica normativa ha dato attuazione anche al criterio direttivo sancito dall'art. 9, comma 1, n. 3), della Legge n. 111/2023 con riguardo all'**ambito oggettivo di esonero dalla responsabilità solidale** per i debiti tributari, sostituendo l'elencazione puntuale dapprima presente nel comma 5-*bis* con un rinvio generale agli istituti disciplinati dal Codice (invero, l'occasione poteva essere però propizia per risolvere la *querelle* di cui si è dapprima riferito nel par. 3, circa l'ammontare dei debiti tributari di cui deve essere considerato responsabile il cessionario di un ramo d'azienda, che invece non è stata affrontata).

In quanto riferito alla revisione delle sanzioni tributarie, con il medesimo provvedimento normativo non si è invece potuto dare attuazione all'altro criterio direttivo prescritto dall'art. 9, comma 1, n. 3), della Legge n. 111/2023, concernente l'estensione delle deroghe all'art. 2560, comma 2, c.c. ai nuovi istituti disciplinati dal Codice, per cui dovrà quindi necessariamente attendersi l'entrata in vigore del decreto correttivo del Codice della crisi, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 10 giugno 2024. Pertanto, al momento l'**esclusione della responsabilità del cessionario**, sia per la generalità dei debiti sia per i debiti tributari, riguarda unicamente le cessioni d'azienda che avvengono in sede di:

- composizione negoziata della crisi;
- concordato preventivo;
- concordato semplificato liquidatorio;
- concordato minore;
- liquidazione giudiziale.

¹⁸ L'art. 5 del Decreto stabilisce che le "disposizioni di cui agli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024"; in base alla previsione generale prevista dal successivo art. 7, invece, tutte le altre disposizioni non correlate al compimento di una violazione tributaria, tra cui quella qui in esame, sono dunque entrate in vigore il giorno successivo a quello della pubblicazione del Decreto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Peraltro, il citato decreto correttivo, allo stato, prevede (art. 17) l'estensione dell'esclusione della responsabilità stabilita dall'art. 2560 del Codice civile solo al **piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (PRO)** e non anche all'accordo di ristrutturazione dei debiti e al piano attestato di risanamento, che rimarrebbero quindi i soli istituti con riguardo ai quali manca un'esclusione integrale delle suddette responsabilità. Così stando le cose, il citato principio direttivo previsto dalla Legge delega resterebbe quindi inattuato, il che pare quanto meno inopportuno.

È invece da riscontrare favorevolmente che l'art. 3, lett. h), del D.Lgs. n. 87/2024 ha aggiunto un secondo periodo al comma 5-*bis* dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, venendo quindi stabilito che l'esclusione della responsabilità per i debiti tributari delle imprese in crisi "si applica anche quando la cessione è effettuata nei confronti di terzi da una **società controllata**, ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile, dall'impresa o dalla società che ha fatto ricorso oppure è assoggettata a uno dei suddetti istituti, a condizione che:

a) la cessione sia autorizzata dall'**Autorità giudiziaria** ovvero sia prevista in un **piano omologato** dalla medesima Autorità;

b) sia **funzionale al risanamento** dell'impresa o del soggetto controllante la società cedente o al soddisfacimento dei creditori di tali soggetti".

Pertanto, l'esonero vale anche per i debiti tributari della società cedente l'azienda che non si trova in uno stato di crisi, ma che è **controllata** da un'impresa che invece si trova in tale stato e ha fatto ricorso a uno degli istituti disciplinati dal Codice, purché la cessione dell'azienda sia stata prevista in tale ambito per consentire il **risanamento della posizione debitoria della controllante**. Si tratta di una integrazione normativa opportuna, perché spesso la ristrutturazione dell'impresa in crisi coinvolge anche le imprese del gruppo *in bonis*. Quanto alla limitazione della responsabilità unicamente al caso in cui l'impresa in crisi è la società controllante, è possibile che essa sia dovuta alla considerazione che l'azienda ceduta dalla controllante indirettamente appartiene alla **società controllante in crisi**, per il che è come se l'azienda fosse stata ceduta da quest'ultima, determinandosi un effetto identico sul patrimonio del debitore e di conseguenza sulla relativa tutela dei creditori.