

Responsabilità del cessionario dell'azienda in crisi: rimangono lacune nonostante le modifiche

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

Con il D.Lgs. n. 136/2024 e, qualche mese prima, con il D.Lgs. n. 87/2024, di revisione delle sanzioni tributarie, il legislatore, al dichiarato scopo di facilitare la soluzione delle crisi d'impresa, ha tentato di adeguare al diritto della crisi la disciplina della responsabilità del cessionario per i debiti riferibili all'azienda ceduta. Le modifiche apportate non sembrano tuttavia avere completamente centrato in pieno l'obiettivo, perché le deroghe alla responsabilità prevista dall'art. 2560 c.c. non includono i piani attestati di risanamento e gli accordi di ristrutturazione, a differenza di quelle introdotte sul piano tributario, atteso che l'esonero dalla responsabilità per i debiti fiscali è ora esteso a tutti gli istituti regolati dal Codice della crisi. Peraltro, secondo l'Agenzia delle entrate, le novità introdotte in tema di sanzioni tributarie si applicherebbero solo alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, sicché l'esonero dovrebbe valere solo per le violazioni tributarie commesse dal cedente a decorrere da tale data. Questa tesi non è però da ritenersi conforme alla *ratio* delle modifiche introdotte.

1. Premessa

Con il D.Lgs. 13 settembre 2024, n. 136, contenente “Disposizioni integrative e correttive al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al Decreto legislativo del 12 gennaio 2019, n. 14” (di seguito “Correttivo *ter*”)¹, è stata data attuazione al principio contenuto nell'art. 9, comma 1, lett. a), n. 3), della Legge 9 agosto 2023, n. 111, che raccomandava di estendere a tutti gli istituti disciplinati dal Codice della crisi l'**esclusione dalle responsabilità** previste in capo al **cessionario d'azienda** dall'art. 2560 c.c. in campo civilistico. Il citato art. 9 della Legge n. 111/2023 conteneva una previsione analoga anche per l'esonero dalle responsabilità sancite per i debiti tributari dall'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che è stata recepita attraverso il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, recante le disposizioni per la “Revisione del sistema sanzionatorio tributario”.

Entrambe le modifiche rispondono allo scopo di tenere conto degli istituti introdotti *medio tempore* nel diritto della crisi nonché di allineare le fattispecie di esonero contemplate dalla disciplina generale (quella civilistica) e dalla disciplina “speciale” (quella fiscale), non risultando ragionevolmente giustificata l'esclusione della responsabilità solo per alcune fattispecie a discapito di altre².

Tuttavia, l'adeguamento normativo è incompleto per quanto attiene alla **responsabilità civilistica** e per quanto attiene al **profilo fiscale** - secondo l'Agenzia delle entrate - sarebbe destinato ad acquisire piena efficacia solo fra qualche anno, come si avrà modo di esporre nel prosieguo. Ne discende una disciplina incompleta e parzialmente incoerente che necessita di ulteriori modifiche.

2. Esclusione della responsabilità dell'acquirente nella legislazione civilistica

Al fine di tutelare i creditori di fronte all'alienazione del complesso aziendale e alla corrispondente riduzione del patrimonio del debitore, l'art. 2560, comma 2, c.c. stabilisce che l'acquirente dell'azienda risponde dei debiti inerenti all'esercizio della stessa maturati anteriormente al suo trasferimento. In base a tale norma l'acquirente del complesso aziendale risponde **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, avendo il legislatore preferito fare riferimento a un criterio squisitamente formale per verificare la conoscenza da parte del cessionario dell'esistenza di debiti assunti con riguardo all'azienda acquisita e per attribuirgli di conseguenza una **responsabilità sanzionatoria per fatto illecito altrui**³.

¹ Il D.Lgs. n. 136/2024 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 227-Serie Generale del 27 settembre 2024 ed è entrato in vigore il giorno successivo.

² Cfr. G. Andreani - A. Tubelli, “Cessione d'azienda e responsabilità per i debiti tributari dell'impresa in crisi”, in *il fisco*, n. 29/2024, pag. 2743.

³ La responsabilità solidale sancita dall'art. 2560, comma 2, c.c. ha natura eccezionale e, pertanto, non è applicabile analogicamente oltre i casi in essa considerati, ovvero sia non è applicabile nel caso in cui la conoscenza dei debiti possa ricavarsi da fonti diverse dai libri contabili obbligatori dell'imprenditore (cfr. Cass., sent. 3 marzo 1994, n. 2108). Per la medesima ragione trova applicazione al riguardo il “principio di inerenza” nel caso in cui l'acquisto abbia a oggetto un ramo aziendale, poiché la responsabilità solidale dell'acquirente è circoscritta ai soli debiti risultanti dalle scritture contabili obbligatorie riferiti al ramo aziendale.

In vigore della legge fallimentare la regola contenuta nel comma 2 dell'art. 2560 non trovava applicazione unicamente per le vendite di azienda eseguite nell'ambito del fallimento o del concordato preventivo. Come osservato dalla Corte di cassazione, l'esclusione della responsabilità mirava "a favorire le alienazioni delle aziende che, se eccessivamente indebitate, non risulterebbero appetibili sul mercato", sicché nel contesto del diritto della crisi è la **liberazione dell'acquirente dai debiti antecedenti** a dover rappresentare la regola generale, "alla quale è consentito derogare attraverso una deroga specifica e di natura pattizia", risultando a tale fine "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"⁴.

Tuttavia la suddetta deroga è stata accordata solo per le **procedure concorsuali "in senso proprio"** e, pertanto, la responsabilità patrimoniale dell'acquirente ha costituito per lungo tempo un importante disincentivo per le cessioni d'azienda da effettuare nell'ambito degli altri strumenti di regolazione della crisi d'impresa, sebbene finalizzati alla ristrutturazione del debito e alla prosecuzione dell'impresa da parte di cessionari: ci si riferisce in particolare al piano attestato di risanamento e agli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati.

Lo stesso è accaduto a seguito dell'entrata in vigore del Codice della crisi, in quanto l'esonero della responsabilità ha parimenti operato per le vendite eseguite in sede di **liquidazione giudiziale** (art. 214, commi 3 e 4), di **concordato preventivo** (art. 118, comma 8) e di **concordato minore** (art. 74, comma 4)⁵. Con tale provvedimento la regola della responsabilità patrimoniale del cessionario ha trovato un'ulteriore deroga solo per le vendite di complessi aziendali funzionali all'esito positivo della **composizione negoziata della crisi** (art. 22) e del **concordato semplificato** (cui si applicano le medesime disposizioni stante il rinvio contenuto nell'art. 25-*sexies*), ma subordinatamente all'autorizzazione del Tribunale⁶. A questo assetto si è ora aggiunto un ulteriore tassello a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 136/2024, con cui è stato inserito nell'art. 64-*bis* del Codice il nuovo comma 9-*bis*, dal seguente tenore letterale: "Quando il piano prevede, anche prima dell'omologazione, il trasferimento a qualunque titolo dell'azienda o di uno o più rami su richiesta dell'imprenditore il Tribunale, verificata la funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e alla migliore soddisfazione dei creditori, può autorizzare l'imprenditore a trasferire in qualunque forma l'azienda o uno o più suoi rami senza gli effetti di cui all'art. 2560, secondo comma, del Codice civile, dettando le misure ritenute opportune, tenuto conto delle istanze delle parti interessate al fine di tutelare gli interessi coinvolti; resta fermo l'art. 2112 del Codice civile. Il Tribunale verifica altresì il rispetto del principio di competitività nella selezione dell'acquirente".

Come spiegato nella relazione illustrativa che ha accompagnato l'emanazione del "Correttivo *ter*", la nuova disposizione intende di agevolare la continuità aziendale e l'efficacia del **piano di ristrutturazione soggetto a omologazione** (P.R.O.), dettando un'apposita disciplina per il trasferimento d'azienda previsto prima dell'omologazione del piano (da autorizzare da parte del Tribunale se funzionale rispetto alla continuità aziendale ed alla migliore soddisfazione dei creditori) e tutte le misure ritenute opportune al fine di tutelare le istanze delle altre parti eventualmente coinvolte, tra le quali appunto l'esonero da responsabilità per il cessionario con riguardo ai debiti maturati dall'azienda alienata. Analoga previsione non è stata invece estesa al piano attestato di risanamento e agli accordi di ristrutturazione dei debiti.

In definitiva l'**esclusione dalla responsabilità patrimoniale** rappresenta sicuramente l'aspetto che ne distingue la disciplina rispetto a quella regolante la cessione d'azienda da parte delle imprese *in bonis*, ma, in base alla normativa vigente, la deroga all'art. 2560, comma 2, c.c. continua a trovare un'**applicazione "casistica"** anziché generale, in quanto limitata ai soli strumenti di regolazione della crisi per cui è richiamata (direttamente o indirettamente). 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, il "Correttivo *ter*" sembra avere disatteso le indicazioni fornite al riguardo dall'art. 9, comma 1, n. 3), della Legge n. 111/2023.

3. Responsabilità dell'acquirente per i debiti tributari

L'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 dispone, al comma 1, che il cessionario è responsabile solidalmente

trasferito (cfr. Cass., ordinanza 24 giugno 2021, n. 18117; sent. 30 giugno 2015, n. 13319).

⁴ Così Cass., sentenza 8 giugno 2023, n. 16311.

⁵ 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". Tale disposizione intende colmare eventuali lacune nella disciplina del concordato minore in virtù delle affinità che presenta con il concordato preventivo e l'esonero previsto dall'art. 118, comma 8, non pare incompatibile rispetto alla fase di esecuzione come disciplinata per il concordato minore.

⁶ È invece dubbio l'assoggettamento alla disciplina dell'art. 2560 c.c. della cessione d'azienda effettuata attraverso la procedura competitiva prevista per le offerte concorrenti. Cfr. A. Guiotto, "Il trasferimento d'azienda nelle procedure concorsuali", in *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, n. 10/2023, pag. 1206.

con il cedente, salvo il beneficio di escussione ed entro i limiti del valore del ramo di azienda ceduto, per il pagamento di imposte e 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”. Rispetto alla ordinaria disciplina dell’art. 2560, comma 2, c.c., le disposizioni contenute nell’art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 introducono **misure antielusive a tutela dei crediti tributari** per evitare che, attraverso il trasferimento dell’azienda o di un ramo d’azienda, l’originaria generale garanzia patrimoniale del debitore possa essere dispersa in pregiudizio dell’interesse pubblico alla riscossione delle entrate finanziarie.

Mentre la responsabilità del cessionario sancita per la generalità dei debiti aziendali dall’art. 2560 contempla le sole obbligazioni risultanti dalle scritture contabili obbligatorie del debitore cedente, l’obbligazione solidale e sussidiaria del cessionario per i debiti tributari prescinde da tali risultanze e scaturisce dalla mera sussistenza del credito erariale dagli atti degli Uffici dell’Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all’accertamento dei tributi di loro competenza⁷. Per altro verso l’art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 circoscrive quantitativamente la **responsabilità solidale del cessionario per i debiti tributari**, limitandola al **minore** tra:

- il **valore del compendio aziendale** (azienda o ramo) oggetto di trasferimento, prevedendo che il debito tributario non sia esigibile se non “entro i limiti del valore dell’azienda o del ramo d’azienda”;
- l’ammontare dei debiti tributari riferibili alle **violazioni** commesse nell’**anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti** e all’ammontare dei debiti tributari riferibili alle violazioni contestate nel medesimo triennio anche se commesse in **epoca anteriore**.

A quest’ultimo riguardo il successivo comma 2 precisa che l’obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici dell’Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all’accertamento dei tributi di loro competenza; pertanto tali enti “sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell’interessato, un **certificato sull’esistenza di contestazioni** in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta”. Le suddette limitazioni non operano, però, “qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni” (comma 4).

La responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario per i debiti tributari gravanti sul soggetto cedente, dunque, risulta “modulata secondo una diversa estensione correlata al legittimo affidamento ingenerato dalle informazioni fornite dalla Amministrazione finanziaria al soggetto cessionario, distinguendosi nettamente l’ipotesi della **cessione d’azienda conforme a legge** (art. 14, commi 1, 2 e 3) dal negozio di **cessione d’azienda in frode al Fisco** (art. 14, commi 4 e 5)”:

1) nel primo caso “conformando la **responsabilità del soggetto cessionario** come **sussidiaria** (*beneficium excussionis*) e limitata nel ‘**quantum**’ (entro il valore della cessione della azienda o del ramo di azienda) e nell’**oggetto** (con riferimento alle imposte e sanzioni relative a violazioni commesse dal soggetto cedente nel triennio anteriore il trasferimento dell’azienda o del ramo, ovvero relative a violazioni commesse anche anteriormente, per sanzioni od imposte ‘già irrogate o contestate’ nel triennio - comma 1 -, ovvero entro i limiti del ‘debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici dell’Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all’accertamento dei tributi.’ - commi 2 e 3 -) secondo un criterio incentivante volto a premiare la diligenza del soggetto cessionario nell’acquisire dagli Uffici finanziari, prima della conclusione del negozio traslativo, le informazioni sulla posizione debitoria del soggetto cedente nei confronti del Fisco”;

2) nel secondo caso “escludendo espressamente ogni precedente limitazione di responsabilità del cessionario (art. 14, comma 4), ed introducendo una **presunzione legale ‘iuris tantum’** di cessione in frode ‘quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante’ (art. 14, comma 5)”⁸.

Il comma 3 dell’art. 14 limita 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**

⁷ Così Cass., 31 marzo 2023, n. 9085, in *il fisco*, n. 17/2023, pag. 1672, con commento di F. Gallio, “Il rilascio del certificato negativo libera il cessionario dalla responsabilità solidale per i debiti dell’anno del trasferimento”, pagg. 1675 e 1676. Nello stesso senso si veda Cass., sentenza 13 luglio 2017, n. 17264, commentata da M. Damiani, “Solidarietà tributaria del cessionario d’azienda: necessaria la lettura combinata delle norme”, in *Corr. Trib.*, n. 46/2017, pag. 3627.

⁸ Così Cass., sentenza 14 marzo 2014, n. 5979. 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 azienda (cfr. Cass., sent. 4 dicembre 2019, n. 31654).

pendenti⁹. 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 cessionario¹⁰, il quale è parimenti liberato se il certificato non viene rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta. La giurisprudenza è tuttora divisa in merito alla **funzione** del certificato e agli **effetti** che ne derivano. Infatti, con la sentenza 13 luglio 2017, n. 17264, la Corte di cassazione ha sostenuto che la responsabilità del cessionario (nei limiti del valore del complesso aziendale acquistato) non potrebbe comunque eccedere l'ammontare di imposte e sanzioni riferibili a violazioni che risultino **dagli atti dell'Ufficio alla data del trasferimento**, a prescindere dal rilascio o meno del certificato. Secondo questa impostazione, dunque, la limitazione quantitativa alla responsabilità del cessionario prevista dal comma 2 costituisce una precisazione della prescrizione contenuta nel comma 1, dovendosi le due disposizioni leggere in maniera integrata; del resto le risultanze degli atti dell'Amministrazione finanziaria, rispetto alla disciplina civilistica, "assolvono una funzione latamente sovrapponibile a quella svolta dai libri contabili sul piano della certezza della conoscibilità della pretesa tributaria". Di conseguenza la regola generale sancita dai primi due commi dell'art. 14 è che la responsabilità per imposte e sanzioni riferibili a violazioni commesse nel "triennio" di riferimento sussisterebbe (oltre che per quelle già irrogate e contestate durante tale periodo) anche per quelle semplicemente "**constatate**" dall'Amministrazione finanziaria in relazione al **medesimo periodo** (per esempio, attraverso un processo verbale di constatazione); la medesima responsabilità, invece, non sussisterebbe per quelle commesse durante il periodo temporale di riferimento ma che, al momento del trasferimento, non risultavano nemmeno constatate da parte dell'Amministrazione finanziaria¹¹. Pertanto, la scelta del cessionario di non richiedere il certificato di cui al comma 3 dell'art. 14 non potrebbe sortire l'effetto di estendere la sua responsabilità patrimoniale (comprendendovi anche le violazioni non ancora constatate), ma potrebbe solo comportare l'impossibilità per lo stesso di avvalersi dell'**effetto liberatorio anticipato** sancito dalla predetta norma¹².

In senso contrario la Corte di cassazione si è espressa in altre occasioni, secondo cui le disposizioni contenute nei commi 2 e 3 dell'art. 14 opererebbero in maniera distinta a quelle contenute nel comma 1, dovendosi attribuire al rilascio del certificato l'effetto di "cristallizzare" la responsabilità patrimoniale alle violazioni ivi risultanti. Di conseguenza, se il cessionario non assolvesse all'onere di richiedere il rilascio del certificato, si caricherebbe di una **responsabilità oggettiva** con riguardo a tutti i debiti fiscali attinenti al complesso aziendale ceduto, sorti o contestati nel triennio di riferimento, compresi quelli non ancora constatati dall'Amministrazione finanziaria al momento della cessione d'azienda, non potendo la sua responsabilità essere ancorata agli atti dell'Ufficio¹³.

A questo diverso orientamento va in particolare ascritto quanto affermato dai giudici di legittimità nell'ambito della sentenza 31 marzo 2023, n. 9085, secondo cui, 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. Per le violazioni commesse negli esercizi dell'ultimo triennio, la responsabilità sussiste per il solo fatto il debito risulti all'ente creditore, anche se non vi è stata una specifica contestazione, occorrendo una specifica contestazione per i debiti antecedenti al triennio". Per i suddetti giudici, infatti, l'ordinamento tributario prevede a tutela del cessionario "uno strumento che gli consente di ovviare all'assenza di riscontro del debito nelle scritture contabili del cedente. Tale disposizione, analoga della Legge 7 gennaio 1929, n. 4, abrogato art. 19, coniuga la specialità della responsabilità per il cessionario di azienda per i debiti di imposta (che non richiede, ai fini della loro opponibilità, un riscontro nelle scritture contabili del cedente) con il **principio di affidamento** del contribuente. Il contribuente non è tenuto a rispondere dei debiti tributari del cedente non risultanti dalle scritture contabili e non ancora accertati (c.d. debiti '*in itinere*'), ove l'Ufficio, debitamente interpellato, nei quaranta giorni dalla richiesta, rilasci la **certificazione dell'assenza di ulteriori debiti di imposta**, ovvero ometta di provvedere (...). Tale certificato, ove negativo, non può che riferirsi a tutti i debiti che siano opponibili al cessionario in assenza di riscontro dalle scritture contabili, purché risultanti all'Amministrazione finanziaria, ciò in quanto l'istituto ha lo scopo di sottrarre il cessionario a una responsabilità da illecito altrui, conseguente alla consumazione della violazione tributaria da parte del cedente il quale, al contempo, non ha esposto il

⁹ 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.

¹⁰ Cfr. Cass., 9 febbraio 2023, n. 4098; Cass., ord. 24 giugno 2021, n. 18117.

¹¹ In merito si veda S. Delfino La Ferla, "Le sanzioni amministrative in materia tributaria. Disposizioni generali. Parte seconda (2011-2021)", in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2023, pag. 1185; D. Mazzagreco, "Recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità in tema di responsabilità e tutela del cessionario d'azienda", in *Rass. trib.*, n. 1/2021, pag. 237.

¹² Cfr. Commissione tributaria regionale della Toscana, 17 gennaio 2019, n. 74.

¹³ Cfr. Cass., ord. 20 novembre 2020, n. 26480; Cass., 14 marzo 2014, n. 5979.

debito tributario nelle proprie scritture contabili”.

Su tale questione il D.Lgs. n. 87/2024 non è intervenuto in sede di revisione del sistema delle sanzioni tributarie, così come non è intervenuto con riguardo all'applicabilità del **principio di inerenza** anche ai debiti tributari in caso di **cessione di ramo d'azienda**. Secondo l'Agenzia delle entrate¹⁴, la responsabilità solidale del cessionario rileverebbe 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), mentre secondo la Corte di cassazione¹⁵ il 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 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 acquistato”¹⁶.

L'aspetto su cui è invece opportunamente intervenuto il D.Lgs. n. 87/2024 attiene al perimetro dell'**esonero dalla responsabilità** del cessionario dell'azienda in crisi.

Occorre in proposito rammentare che, allo scopo di facilitare la soluzione negoziale dello stato di crisi in cui si trova l'impresa cedente, l'art. 16, comma 1, lett. e), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, aveva aggiunto il comma *5-bis* all'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, stabilendo che per il 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, indipendentemente dal rilascio e/o dal contenuto del “certificato dei carichi pendenti”; al pari delle altre limitazioni riconosciute dall'art. 14, anche tale esonero non vale se la cessione d'azienda è “stata attuata in frode dei crediti tributari”¹⁷.

La formulazione del comma *5-bis* dell'art. 14, introdotto dal D.Lgs. n. 158/2015, per quanto esaustiva, risultava anch'essa “casistica”, anziché essere effettivamente espressione di un principio generale operante anche per gli strumenti non menzionati, tra cui in particolare la composizione negoziata della crisi d'impresa. A tale inconveniente, come detto, ha posto rimedio il D.Lgs. n. 87/2024, per effetto del quale, in base all'art. 14, comma *5-bis*, del D.Lgs. n. 472/1997, la responsabilità solidale e sussidiaria del cessionario, per i debiti tributari dell'azienda ceduta, “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”¹⁸.

Come si legge nella relazione illustrativa che ha accompagnato l'*iter* di approvazione del D.Lgs. n. 87/2024, con la modifica all'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 il legislatore ha inteso “recepire la specifica previsione contemplata dall'art. 20, comma 1, lett. c), n. 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**”. In realtà, come dapprima evidenziato, la modifica normativa ha dato attuazione anche al criterio direttivo sancito dall'art. 9, comma 1, n. 3), della Legge delega n. 111/2023 con riguardo all'ambito oggettivo di esonero dalla responsabilità solidale per i debiti tributari, sostituendo l'elencazione limitata dapprima presente nel comma *5-bis* con un rinvio a tutti gli istituti disciplinati dal Codice della crisi.

¹⁴ Cfr. risposte a interpello n. 276 e n. 277 del 19 luglio 2019.

¹⁵ Cfr. Cass., ord. 24 giugno 2021, n. 18117. In proposito si vedano anche la Cass., 11 aprile 2022, n. 11678, e Cass., ord. 1° aprile 2022, n. 10647.

¹⁶ 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, pag. 894, 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.

¹⁷ Con la consulenza giuridica n. 21 del 6 dicembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato la natura retroattiva di tale esclusione, da applicare come tale anche ai trasferimenti d'azienda perfezionatisi prima dell'entrata in vigore del comma *5-bis*, in linea con quanto rilevato già dal Ministero delle Finanze con la R.M. n. 112/E del 12 luglio 1999.

¹⁸ Tale esimente si applica anche nel caso in cui il trasferimento sia effettuato nei confronti di terzi, e dunque a soggetti collegati o correlati all'impresa trasferente, da una società controllata, ai sensi dell'art. 2359 c.c., commi 1 e 2, dall'impresa o dalla società che è stata assoggettata a procedura concorsuale o ha fatto ricorso a uno di detti istituti, a condizione che a) il trasferimento sia autorizzato dall'Autorità giudiziaria ovvero sia previsto in un piano omologato dal tribunale e b) sia strumentale al risanamento dell'impresa o della società che controlla la società cedente o al soddisfacimento dei creditori di tali soggetti. In questo modo è stata data pienezza all'esimente, evitando al tempo stesso possibili abusi.

4. Assetto normativo attuale

In definitiva, alla luce delle concomitanti novità recate dal Correttivo *ter* e dal D.Lgs. n. 87/2024, l'esclusione della responsabilità per l'acquirente è allo stato differenziata sul piano civilistico e tributario, così come emerge dal prospetto di raffronto che segue:

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

Pertanto, in base all'attuale assetto normativo, 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 e dell'insolvenza** disciplinati dal Codice, nonché nell'ambito della **composizione negoziata**, mentre l'esonero sotto il profilo civilistico non concerne tutti gli strumenti di regolazione della crisi d'impresa. Il nuovo assetto dettato dal Codice della crisi, inoltre, è entrato in vigore dal 28 settembre 2024, mentre il D.Lgs. n. 87/2024 è entrato in vigore dal 29 giugno 2024.

Tuttavia, con l'art. 5 del decreto da ultimo citato è stato stabilito quanto segue: "Le disposizioni di cui agli artt. 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024".

Le modifiche recate al comma 5-*bis* dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 non riguardano però violazioni compiute dal cessionario, ma dal **cedente**, né attengono alla modalità e alla misura della sanzione da applicare alle violazioni tributarie commesse da quest'ultimo, sicché si sarebbe potuto ritenere non riferibile a tali modifiche la **postergazione dell'efficacia** prevista dal citato art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024 per le nuove sanzioni.

In maniera difforme si è invece espressa l'Agenzia delle entrate in occasione dell'incontro con la stampa specializzata tenutosi il 19 settembre 2024, nel corso del quale essa ha osservato come "l'estensione dell'esclusione dalla responsabilità alle cessioni di azienda o di ramo di azienda riguardi le operazioni effettuate a decorrere dal 29 giugno 2024 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 87 del 2024)", ma "concerne solamente le violazioni commesse a partire **dal 1° settembre 2024**"; ciò perché, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, le disposizioni ivi contenute si applicano alle violazioni commesse a partire da quest'ultima data e la responsabilità solidale sancita dal comma 5-*bis* dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997 opera per le "violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti". Da questa interpretazione discende una limitazione dell'ambito dell'esonero della suddetta responsabilità per un periodo temporale pari a quello indicato dall'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997 (e dunque per circa tre anni), sicché per le nuove fattispecie inserite dal D.Lgs. n. 87/2024 tale esonero potrebbe considerarsi completo solo relativamente alle **cessioni di azienda eseguite dal 1° gennaio 2027**.

In questo modo viene tuttavia tradita la *ratio* della norma, perché, come si legge nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024, lo scopo della modifica è quello di adeguare le ipotesi di esclusione della responsabilità solidale del cessionario ai **nuovi strumenti** di regolazione della crisi via via introdotti nell'ordinamento giuridico. A differenza delle finalità caratterizzanti la rimodulazione complessiva delle sanzioni tributarie operata con il D.Lgs. n. 87/2024, dunque, quella di cui trattasi costituisce una "**modifica normativa adeguatrice**", diretta a colmare una lacuna presente nell'ordinamento tributario per coordinarne le disposizioni con le novità *medio tempore* apportate al "diritto della crisi" e rimuovere così l'irragionevole discriminazione sussistente in proposito tra i diversi istituti disciplinati dal Codice della crisi.

In forza dell'interpretazione fornita dall'Agenzia, invece, l'adeguamento normativo resta in sostanza, almeno parzialmente, per il periodo temporale contemplato dal comma 5-*bis* dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997, durante il quale l'esonero dalla responsabilità solidale continuerà perciò a valere pienamente solo per gli strumenti annoverati da detta norma già prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 87/2024.