

## CRISI D'IMPRESA

### ***Crisi di impresa: cessione d'azienda e responsabilità dell'acquirente per i debiti fiscali***

di **Fabio Giommoni**



La normativa fiscale prevede una **responsabilità “rafforzata” in capo all’acquirente di un’azienda** (o di un ramo di essa) che si sovrappone alle regole della **responsabilità civilistica** dettate dal **comma 2 dell’articolo 2560 cod. civ.**, secondo il quale **il cessionario risponde dei debiti afferenti all’azienda “se essi risultano dai libri contabili obbligatori”**.

In ambito tributario, la disciplina speciale, **prevista al fine di aumentare le tutele degli interessi erariali** (dal momento che i debiti tributari connessi agli accertamenti possono anche non risultare dai libri contabili), è contenuta nell’[articolo 14 D.Lgs. 472/1997](#), il cui comma 1 prevede che **“il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell’azienda o del ramo d’azienda, 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”**.

Il comma 5-ter del medesimo [articolo 14](#) conferma che la disciplina in esame si applica, in quanto compatibile, a **tutte le ipotesi di trasferimento di azienda**, ivi compreso il **conferimento d’azienda**.

Le caratteristiche della responsabilità fiscale dell’acquirente sono, dunque, le seguenti:

- è **sussidiaria** in quanto è previsto il beneficio della preventiva escussione, che impone all’Ufficio di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente e soltanto dopo aver espletato detta fase il credito erariale può essere fatto valere nei confronti del cessionario;
- è **limitata** alle violazioni commesse e/o contestate nell’anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti;

- **opera nei limiti del valore dell'azienda acquisita** che, ai sensi di quanto precisato dalla [circolare 180/E/1998](#), deve essere individuato nel valore accertato dal competente Ufficio ovvero, in mancanza di accertamento, in quello dichiarato dalle parti nell'atto di cessione.

Inoltre, il comma 2 dell'[articolo 14](#) stabilisce che **la responsabilità 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.

A tale riguardo, per tutelare la buona fede del cessionario, il [comma 3](#) dell'articolo 14 prevede la possibilità per lo stesso di richiedere all'Ufficio 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 40 giorni dalla richiesta).

Il comma 4 dell'[articolo 14](#) stabilisce, infine, che **il cessionario si rende comunque responsabile** (illimitatamente), per i debiti fiscali nell'ipotesi di **cessione attuata in frode dei crediti tributari** (cioè anche se la cessione è avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni).

La descritta disciplina di responsabilità fiscale del cessionario **non opera in caso di crisi di impresa**, in quanto il comma 5-bis dell'[articolo 14 D.Lgs. 472/1997](#) stabilisce che le disposizioni del medesimo articolo 14 (**salvo il caso di cessione in frode dei crediti tributari**) non trovano applicazione quando la cessione dell'azienda avviene nell'ambito di:

- **procedura concorsuale** (fallimento, concordato fallimentare, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria);
- **accordo di ristrutturazione dei debiti** (ex [articolo 182-bis](#) della "vecchia" Legge Fallimentare);
- **piano attestato di risanamento** ([articolo 67, comma 3](#), lettera d), della "vecchia" Legge Fallimentare);
- procedimento di **composizione della crisi da sovraindebitamento** o di **liquidazione del patrimonio**.

La *ratio* dell'esclusione della responsabilità del cessionario è quella di **facilitare il trasferimento di aziende e di rami d'azienda nell'ambito delle procedure di risoluzione delle crisi di impresa**, eliminando quei **rischi fiscali che avrebbero potuto disincentivare l'acquirente** e favorendo quindi la continuazione dell'impresa e la salvaguardia dei posti di lavoro.

Tale esclusione è in linea con quanto previsto in ambito concorsuale dal nuovo Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. 14/2019 (CCII), il quale, in continuità con l'abrogata Legge fallimentare, prevede la **possibilità di derogare alle disposizioni civilistiche di cui all'[articolo 2560 cod. civ.](#)** nei casi di cessione d'azienda attuata in sede di **liquidazione giudiziale** ([articolo 214 CCII](#)) o in esecuzione di un **concordato preventivo** ([articolo 118, comma 8, CCII](#)).

Tuttavia, **la normativa sulla crisi di impresa e quella tributaria non sono allineate** con riferimento, da una parte, al piano attestato di risanamento e all'accordo di ristrutturazione dei debiti e, dall'altra, alla composizione negoziata della crisi di impresa.

Infatti, nell'ambito del **piano attestato di risanamento e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti** non è prevista la possibilità di derogare, per legge, all'articolo 2560 cod. civ. mentre, come detto, ai fini fiscali la disciplina di responsabilità del cessionario di cui all'[articolo 14 D.Lgs. 472/1997](#) non opera.

Nella **composizione negoziata della crisi di impresa** la situazione è esattamente inversa.

Infatti, l'[articolo 22, comma 1 lett. d\), CCI](#) prevede che, su richiesta dell'imprenditore, **il tribunale**, verificata la funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e alla migliore soddisfazione dei creditori, possa **autorizzare il trasferimento dell'azienda**, o di suoi rami, **senza gli effetti di cui all'articolo 2560, comma 2, cod. civ.**, previa **verifica del rispetto del principio di competitività** nella selezione dell'acquirente.

Non è invece richiamata la norma di inapplicabilità della responsabilità dell'acquirente per i debiti tributari di cui all'[articolo 14 D.Lgs. 472/1997](#), né, a tal fine, pare che possa essere invocata una interpretazione "analogica" rispetto all'elenco riportato nel comma 5-bis di tale articolo, in quanto **la composizione negoziata non può essere considerata una "procedura concorsuale"**.

D'altra parte non vi sono ragioni per non applicare l'esclusione della responsabilità fiscale dell'acquirente anche nell'ambito della procedura di composizione negoziata, visto che ciò è previsto per il **piano di risanamento** dal comma 5-bis dell'articolo 14, a fronte della cui introduzione, avvenuta ad opera del D.Lgs. 158/2015, sono venute meno quelle teorie che subordinavano la deroga alla responsabilità fiscale nelle sole procedure caratterizzate da un intervento dell'autorità giudiziaria, come il fallimento, il concordato preventivo e l'accordo di ristrutturazione.

In passato, la [R.M. 112/E/1999](#) aveva, infatti, **limitato la responsabilità solidale** a carico del cessionario di un'azienda, per il pagamento di imposte e sanzioni imputabili al cedente, alle sole "cessioni su base volontaria e negoziale e non già a quelle con evidenti profili pubblicistici", quali quelle **effettuate nell'ambito di fallimenti** o quelle **realizzate in esecuzione di concordati preventivi omologati**, che "al pari delle vendite fallimentari, si configurano come atti di vendita coattivi, caratterizzati dai medesimi profili pubblicistici" (risposta a consulenza giuridica n. 21/2019).

Ma nel piano di risanamento mancano queste caratteristiche in quanto non vi è alcun intervento del Tribunale, nemmeno in sede di omologa, per cui **la disapplicazione della responsabilità fiscale dovrebbe operare**, a maggior ragione, **in seno alla composizione negoziata della crisi di impresa**, dove **l'intervento del Tribunale è previsto** proprio ai fini dell'autorizzazione alla cessione dell'azienda senza gli effetti di cui all'[articolo 2560, comma 2,](#)

[cod. civ..](#)

Almeno in tale ipotesi parrebbe imprescindibile la disapplicazione della disciplina speciale di responsabilità fiscale in capo al cessionario, per cui è opportuno che il Legislatore intervenga quanto prima per allineare la normativa fiscale a quella della composizione negoziata, perché proprio **l'assenza di una "copertura" sul lato dei debiti tributari in sede di cessione o conferimento d'azienda** costituisce, come evidenziato da diversi commentatori, **uno dei motivi per i quali la composizione negoziata non sta riscuotendo particolare successo.**

Da ultimo pare opportuno evidenziare che la suddetta problematica non si verifica qualora **la composizione negoziata** - invece che con gli strumenti di cui al comma 1 dell'[articolo 23, CCII](#) (contratto con uno o più creditori, convenzione di moratoria o accordo di risanamento) - **si concluda con gli strumenti previsti dal comma 2 dell'articolo 23, CCII** (piano attestato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti, concordato preventivo semplificato, altre procedure concorsuali previste dal CCII), perché in quest'ultimo caso la disapplicazione della responsabilità fiscale del cessionario è assicurata dal disposto del citato [articolo 14, comma 5-bis, D.Lgs. 472/1997](#).