

Cessione dell'azienda in crisi: la riforma fiscale amplia l'esclusione della responsabilità solidale per i debiti tributari

di Fabio Giommoni

Master di specializzazione

Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più

[In un precedente intervento](#), erano stati evidenziati i disallineamenti esistenti rispetto alle diverse procedure previste dal nuovo **Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza** (C.C.I.I.) di cui al D.Lgs. 14/2019, in merito all'**esclusione della responsabilità solidale dell'acquirente per i debiti dell'azienda ceduta**.

Si tratta sia della generale **responsabilità civilistica** prevista dall'[articolo 2560 cod. civ.](#) – secondo il quale il **cedente non è liberato dai debiti inerenti all'azienda venduta**, anteriori al trasferimento, **se non risulta che i creditori vi hanno consentito** (comma 1) e il **cessionario risponde dei debiti afferenti all'azienda** “se essi risultano dai libri contabili obbligatori” (comma 2) – sia di quella “rafforzata” dettata in ambito fiscale dall'[articolo 14, D.Lgs. n. 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**”.

Quella fiscale è, dunque, una responsabilità:

- **sussidiaria**, in quanto è previsto il beneficio della preventiva escussione del cedente e solo successivamente è possibile agire contro il cessionario;
- **limitata** alle violazioni commesse e/o contestate nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei 2 anni precedenti; operante **nei limiti del valore dell'azienda** (valore dichiarato dalle parti in atto o valore accertato dall'ufficio);
- **limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli Uffici** (comma 2), per cui il cessionario può richiedere all'Agenzia delle entrate un **certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti** (comma 3), il quale, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario (come vi è effetto liberatorio se il certificato non è rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta).

Il **cessionario si rende comunque responsabile**, in via **illimitata**, nell'ipotesi di **cessione d'azienda attuata in frode dei crediti tributari** (comma 4).

Tuttavia, il comma 5-bis, dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), nell'attuale versione, esclude la disciplina di responsabilità fiscale del cessionario (salvo il caso di cessione in frode dei crediti tributari) quando la cessione dell'azienda avviene nell'ambito di:

- una **“procedura concorsuale”** (fallimento, concordato fallimentare, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria);
- **un accordo di ristrutturazione dei debiti** ([articolo 182-bis L.F.](#));
- **un piano attestato di risanamento** ([articolo 67, comma 3, lettera d\), L.F.](#));
- un procedimento di **composizione della crisi da sovraindebitamento** o di **liquidazione del patrimonio**.

A parte il fatto che la citata disposizione si riferisce ancora all'**abrogata Legge Fallimentare**, il problema sorge perché **non viene richiamata** la nuova procedura di **composizione negoziata della crisi di impresa**, introdotta dal D.L. 118/2021 e poi trasfusa nel Codice della crisi.

Si ritiene, quindi, che per la **cessione d'azienda effettuata nell'ambito della composizione negoziata non operi la deroga** prevista dal citato comma 5-bis, dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), non potendo essere invocata, in tale ambito, una interpretazione “analogica” della norma, **né la composizione negoziata possa essere considerata una “procedura concorsuale”**.

Questo comporta un significativo **disincentivo alla cessione dell'azienda nella composizione negoziata** (penalizzando dunque la continuità aziendale e la salvaguardia dei posti di lavoro), in quanto l'acquirente rimane responsabile dei debiti tributari dell'azienda ceduta nei termini previsti dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), tanto più considerando che nell'ambito di detta procedura **non è operante la transazione fiscale** (ma questa dovrebbe essere introdotta dalla stessa riforma fiscale).

Vi sono, inoltre, incertezze sull'applicazione della deroga alla responsabilità fiscale per il **Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione** di cui all'[articolo 64-bis C.C.I.A.A.](#) (c.d. “PRO”), in quanto anch'esso non è espressamente menzionato dal comma 5-bis, dell'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#), anche se per la dottrina tale procedura potrebbe essere ricompresa tra quelle “concorsuali”.

Il **concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio**, previsto dall'[articolo 25-sexies, C.C.I.A.A.](#), dovrebbe essere invece considerato a tutti gli effetti una procedura concorsuale, per cui ad esso pare **applicabile l'esclusione della responsabilità fiscale dell'acquirente**.

In ogni caso, stante le suddette problematiche, il legislatore ha deciso di intervenire e con l'[articolo 9, comma 1, lett. a\), n. 3\), L. 111/2023](#) (Legge delega per la riforma fiscale), ha previsto l'estensione **“a tutti gli istituti disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al citato decreto legislativo n. 14 del 2019, [....] l'esclusione dalle**

responsabilità previste dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e dall'articolo 2560 del codice civile”.

In base alla delega per la **riforma fiscale** verrà dunque prevista, in primo luogo, la disapplicazione della responsabilità dell'acquirente per i debiti tributari **anche alla composizione negoziata della crisi di impresa** e al Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (c.d. PRO), favorendo le **cessioni d'azienda** o di rami d'azienda realizzate anche **nell'ambito di tali istituti di risoluzione della crisi di impresa**.

Ma il citato [articolo 9, L. 111/2023](#), **interviene anche in ambito civilistico**, in quanto prevede l'estensione **a tutti gli istituti della crisi di impresa** della deroga alla responsabilità dell'acquirente per i debiti dell'azienda ceduta, ai sensi dell'[articolo 2560 cod. civ.](#), dato che pure in tale ambito l'attuale disciplina non risulta allineata.

L'attuale versione del Codice della crisi prevede, infatti, 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, C.C.I.A.A.](#));
- in esecuzione di un **concordato preventivo** ([articolo 118, comma 8, C.C.I.A.A.](#));
- in esecuzione di un **concordato semplificato** ([articolo 25-sexies, comma 8, C.C.I.A.A.](#));
- a fronte di un **piano di ristrutturazione soggetto a omologazione** ([articolo 64-bis, comma 9, C.C.I.A.A.](#)),
- nell'ambito della **composizione negoziata della crisi di impresa** ([articolo 22, co. 1, lett. d\), C.C.I.A.A.](#)).

La deroga in parola, nell'ambito delle richiamate procedure, presuppone l'**autorizzazione da parte del Tribunale**, il quale è tenuto a verificare:

- la funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e alla migliore soddisfazione dei creditori e;
- il **rispetto del principio di competitività** nella selezione dell'acquirente.

Al momento non è invece prevista la deroga all'[articolo 2560, cod. civ.](#), nelle cessioni d'azienda attuate nell'ambito del **piano attestato di risanamento** e **dell'accordo di ristrutturazione dei debiti** (mentre, come detto, per queste procedure già è operativa la **deroga alla responsabilità fiscale** del cessionario di cui all'[articolo 14, D.Lgs. 472/1997](#)).

In attuazione della riforma fiscale, la possibilità di **escludere la responsabilità del cessionario per i debiti dell'azienda ceduta, ai sensi dell'articolo 2560 cod. civ.**, dovrebbe essere estesa, dunque, **anche al piano attestato di risanamento e all'accordo di ristrutturazione dei debiti**, mediante modifica delle relative disposizioni del Codice della crisi.

Da valutare poi se, a fronte delle novità che saranno apportate, **per la composizione negoziata della crisi di impresa la deroga all'applicazione dell'[articolo 2560 cod. civ.](#)** continuerà ad essere

subordinata o meno all'autorizzazione del Tribunale.

Da ultimo, è opportuno citare la diversa disciplina che opera in merito alla **responsabilità solidale dell'alienante e dell'acquirente dell'azienda per i debiti verso il personale dipendente** al tempo del trasferimento dell'azienda (compreso il TFR), ai sensi dell'[articolo 2112, comma 2, cod. civ.](#), per la quale non sono previste novità.

Detta **responsabilità del cessionario è disattivabile soltanto nelle specifiche ipotesi previste dall'articolo 47, commi 5, 5-bis e 5-ter, L. 428/1990** (come modificato dall'[articolo 368, D.Lgs. 14/2019](#)), ovvero quando il trasferimento riguarda imprese, che hanno cessato l'attività, a carico delle quali sia stata aperta:

- la procedura di **liquidazione giudiziale**;
- la procedura di **concordato preventivo di tipo liquidatorio**;
- la procedura di **liquidazione coatta amministrativa** (nonché nel caso di **amministrazione straordinaria** qualora la continuazione dell'attività non sia stata disposta o sia cessata e durante la consultazione sindacale sia stato raggiunto un accordo in ordine al mantenimento, anche parziale, dell'occupazione).

La deroga alla responsabilità solidale dell'acquirente non è invece prevista nelle ipotesi di cessione d'azienda nell'ambito di un **concordato preventivo con continuità aziendale "indiretta"** o di un **accordo di ristrutturazione dei debiti "non liquidatorio"**, ai sensi dell'[articolo 47, comma 4-bis, L. 428/1990](#).

Non è chiaro il possibile trattamento della cessione d'azienda effettuata nell'ambito di un **accordo di ristrutturazione dei debiti di tipo "liquidatorio"** o del **concordato semplificato**, in quanto detti istituti non sono menzionati dall'[articolo 47, comma 5-bis e comma 4-bis, L. 428/1990](#).

Per l'**accordo di ristrutturazione di tipo liquidatorio non sembrerebbe possibile un'interpretazione estensiva della norma**, per cui l'[articolo 2112 cod. civ.](#) non sembrerebbe derogabile, mentre **al concordato semplificato dovrebbe potersi applicare la stessa disciplina del concordato preventivo liquidatorio**, per cui la deroga potrebbe operare.

Per quanto riguarda, infine, la **composizione negoziata della crisi di impresa**, lo stesso [articolo 22, comma 1, lett. d\), C.C.I.A.A.](#), stabilisce espressamente che **"resta fermo l'articolo 2112 del codice civile"**, per cui non vi è possibilità di escludere la responsabilità del cessionario per i debiti nei confronti dei lavoratori.