

La riforma del sistema sanzionatorio precorre le novità del correttivo del Codice della crisi

Cessioni d'azienda, fuori il Fisco

La solidarietà tributaria è ridotta nell'ambito concorsuale

Pagina a cura

DI ALESSANDRO FELICIONI

Fisco in fuorigioco in tutte le cessioni di azienda in ambito concorsuale, con estensione alle società controllate. L'esclusione della solidarietà passiva del cessionario, per i debiti del cedente, si allarga anche a quelli di natura fiscale, purché l'atto sia posto in essere in esecuzione dello strumento di regolazione della crisi scelto dal debitore e omologato dal Tribunale. Agevolazione che interessa anche i trasferimenti fatti da controllate della società in procedura.

La riforma del sistema sanzionatorio tributario amministrativo e penale, ufficializzata dal dlgs n. 87 del 14/6/2024, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 150 del 28/6/2024, anticipa, sul punto, le intenzioni del correttivo del Codice della crisi, ancora in gestazione e, presumibilmente operativo non prima di settembre prossimo.

La disposizione. È l'articolo 14 del dlgs n. 472 del 1997 a disciplinare lo speciale regime di solidarietà dei debiti tributari in occasione dei trasferimenti aziendali; di ogni tipo. Il cessionario è responsabile dei debiti tributari del cedente per le violazioni relative all'anno della cessione stessa e ai due precedenti; a due condizioni: beneficio della preventiva escussione del cedente e responsabilità limitata al valore dell'azienda trasferita. Siccome per la determinazione del debito di cui si discute il riferimento è alle risultanze degli uffici al momento della cessione, si prevede espressamente il rilascio di un certificato da parte del Fisco sull'esistenza di partite debitorie; certificato che, se negativo, libera il cessionario da qualsiasi solidarietà. Attenzione però, perché se la cessione è fatta in frode all'erario, ossia mediante trasferimento frazionato

o simulato per aggirare gli obblighi di solidarietà, viene meno la limitazione del valore dell'azienda e il cessionario risponde di tutti i debiti del cedente.

La Cassazione, con sentenza n. 17264 del 13 luglio 2017, ha chiarito che la norma tributaria si rapporta alla disciplina di cui all'articolo 2560 c.c., atteggiandosi come norma speciale rispetto a quella generale civilistica. Se infatti l'articolo 2560 detta una solidarietà generale dei debiti (anche quelli tributari) relativi all'azienda che viene trasferita, a condizione che i debiti risultino dalle scritture contabili, l'articolo 14 inserisce un elemento diverso e ulteriore a tutela del Fisco.

Vengono, infatti, inclusi anche quei debiti tributari per i quali l'attività dell'ufficio è in corso o che non possono risultare o che comunque non risultano dalle scritture contabili del cedente. Da qui la necessità del certificato che, per le posizioni tributarie, sostituisce l'inserimento delle poste nelle scritture contabili.

Per i debiti tributari anteriori ai tre anni e comunque rilevati in contabilità, la solidarietà passiva è sancita, anche per il Fisco, dall'articolo 24560 c.c., secondo comma.

Cessioni in ambito concorsuale. Quando però la cessione d'azienda è effettuata nell'ambito di una procedura concorsuale, la disciplina della solidarietà viene fortemente ridimensionata. Nei piani sottostanti gli strumenti di regolazione della crisi, infatti, non di rado si assiste a previsioni di cessioni aziendali; è il tipico concordato in continuità aziendale indiretta, nel quale la salvaguardia del valore economico del complesso aziendale viene attuata attraverso un nuovo soggetto, configurando, appunto, una continuità oggettiva e non soggettiva. Ora è chiaro che un imprenditore disposto a subentrare in una situazione

palesemente di crisi ha necessità, quanto meno, di essere rassicurato sull'assenza di eventuali ritorni di fiamma dei creditori dell'originario imprenditore, nel frattempo impegnati nella procedura di risanamento avviata. Così, di regola, si fa leva sulle disposizioni fallimentari che escludono la solidarietà passiva del cessionario nei trasferimenti effettuati sotto l'egida del tribunale.

In ambito fiscale tale impostazione è prevista dal comma 5-bis dell'articolo 14. Nella versione antecedente la riforma delle sanzioni, si prevedeva l'assenza di solidarietà per i debiti tributari se la cessione fosse avvenuta in sede di procedura concorsuale, accordo di ristrutturazione, piano attestato, composizione della crisi da sovraindebitamento o liquidazione del patrimonio.

Dopo l'entrata in vigore del Codice della crisi, però, molte cose sono cambiate. Intanto il termine procedure concorsuali non trova più spazio nelle definizioni del codice. Si parla ora di strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza; poi sono stati introdotti nuovi strumenti non esistenti all'epoca della originaria versione del comma 5-bis (introdotto dal dlgs n. 158 del 24/09/2015). Questa situazione ha creato dubbi e perplessità, soprattutto nelle composizioni negoziate costruite sull'ipotesi di cessione aziendale. In tale scenario si doveva tener conto anche del fatto che l'acquirente poteva non essere liberato dai debiti fiscali, non essendo previsto in alcuna norma tale esclusione.

La riforma delle sanzioni. Per ovviare a questa situazione, in un primo momento si è deciso di mettere mano direttamente al Codice della crisi, includendo, nei vari istituti previsti, l'estensione dell'assenza di solidarietà anche ai debiti fiscali, prevedendo, appunto, la mancata applicazione



dell'articolo 14 nel correttivo al Codice. Poi però, vuoi per l'allungamento dei tempi di definizione del correttivo stesso, vuoi per dare una impostazione generale alla disciplina, si è preferito modificare, alla fonte, il comma 5-bis dell'articolo 14, prevedendo, con la riforma delle sanzioni tributarie penali e amministrative, la disapplicazione della disciplina della solidarietà fiscale a tutte le ipotesi previste dal Codice, con il richiamo alla Composizione negoziata e a tutti gli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza, comunque definiti.

In ogni caso il nuovo comma 5-bis si intreccia con il correttivo al Codice della crisi, approvato dal Consiglio dei ministri del 10 giugno scorso, giacché quest'ultimo introduce nuove ipotesi di cessione d'azienda senza solidarietà. In particolare è ora previsto che nella composizione negoziata la cessione che esclude la solidarietà possa essere autorizzata sia prima che dopo la conclusione delle trattative; parimenti, l'ipotesi di cessione facilitata è introdotta nel Piano di ristrutturazione omologato (Pro). Avendo inserito l'estensione della disciplina di favore nell'articolo 14 del dlgs n. 472 del 1997, automaticamente, la stessa si rende ap-

plicabile a tutte le modifiche introdotte dal correttivo al codice della crisi. DS6901

Le cessioni di società controllate. Oltre all'aggiornamento definitorio e al riallineamento tra codice della crisi e normativa tributaria, il nuovo comma 5-bis introduce una importantissima novità, anch'essa legata alla gestione della crisi d'impresa. Viene previsto che la solidarietà passiva del cessionario non scatta anche quando la cessione non è posta in essere dalla società assoggettata a uno strumento di regolazione della crisi ma da una sua controllata ai sensi dell'articolo 2359 c.c..

Ciò avviene alla duplice condizione che la cessione sia autorizzata dal Tribunale o sia stato omologato lo strumento attivato nel quale la cessione è inserita e che l'operazione sia funzionale al risanamento dell'impresa controllante che ha attivato la procedura concorsuale o al soddisfacimento dei creditori di quest'ultima.

Si immagini un piano di concordato nel quale la società debitrice detiene, tra i propri asset, crediti nei confronti di società controllate. Se il piano di concordato prevede il realizzo di tali crediti a vantaggio dei creditori concorsuali, la cessione della sua azienda o di un ra-

mo a un terzo potrebbe generare nella controllata la liquidità necessaria a rimborsare il credito alla società controllante, con ciò garantendo la previsione di realizzo inserita nel piano. In tale situazione, evidentemente, il terzo interessato potrebbe essere di più facile reperimento se potesse contare sull'assenza di solidarietà passiva per i debiti tributari della controllata cedente.

Ancora, laddove la controllante in procedura detenesse partecipazioni nella società controllata, considerate non strategiche, il realizzo diretto delle stesse potrebbe non essere di facile perfezionamento. Potrebbe invece essere più veloce una cessione dell'azienda della controllata e lo scioglimento della stessa, con assegnazione alla controllante in procedura del valore di liquidazione della quota detenuta. Anche in questo caso l'assenza di solidarietà passiva fiscale faciliterebbe l'operazione.

Quanto alla decorrenza, le modifiche all'articolo 14 entrano in vigore dal 1° settembre 2024, senza possibilità di invocare il principio del favor rei. Circostanza questa che rende applicabili le novità dalle cessioni effettuate dopo tale data, a prescindere dal momento di avvio della procedura.

—● Riproduzione riservata —■

Quando il cessionario è al riparo dai debiti fiscali

Strumento di regolazione	Disciplina ante riforma	Disciplina post riforma
Composizione negoziata	No	Sì
Concordato semplificato	No	Sì
Piano attestato di risanamento	Sì	Sì
Accordo di ristrutturazione	Sì	Sì
Piano di ristrutturazione omologato	No	Sì
Concordato preventivo	sì	Sì
Liquidazione giudiziale	sì	Sì
Piano di ristrutturazione del consumatore	Non contemplata	
Concordato minore	sì	Sì
Liquidazione controllata	sì	Sì
Società controllate da società in procedura	No	Sì