CESSIONE DELL'AZIENDA IN CRISI: MODIFICHE ALLA RESPONSABILITA' PER I DEBITI TRIBUTARI

La Legge 111/2023 (Legge delega per la riforma fiscale) ha ampliato l'ambito di applicazione dell'esenzione della responsabilità dell'acquirente per i debiti tributari anche alla procedura di composizione negoziata della crisi e al piano di ristrutturazione soggetto ad omologa (PRO), colmando una lacuna normativa e favorendo la cessione d'azienda o rami d'azienda anche in tali istituti di risoluzione della crisi.

I principi generali: responsabilità civilistica e fiscale della cessione d'azienda

La responsabilità civilistica, di cui all'art. 2560 c.c., prevede che il cedente non sia liberato dei debiti inerenti all'azienda ceduta anteriori al trasferimento se non risulta che i creditori vi abbiano acconsentito e che il cessionario risponda dei debiti dell'azienda ceduta se gli stessi risultano dai libri contabili obbligatori. A tale previsione normativa di carattere generale, si aggiunge una responsabilità rafforzata in ambito fiscale (art. 14, D. Lgs. 472/1997), che prevede la responsabilità in solido del cessionario, 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.

Pertanto, con specifico riferimento all'aspetto fiscale, la responsabilità del cessionario risulta **sussidiaria** (beneficio preventiva escussione del cedente) e **limitata** (temporalmente e nei limiti del valore dell'azienda). È inoltre limitata al debito risultante, alla data di trasferimento, dagli atti degli Uffici, i quali 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. Tale certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

Tali limitazioni non si applicano alla responsabilità del cessionario qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, che si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Responsabilità del cessionario nella crisi d'impresa

La normativa di carattere generale, brevemente esposta nel paragrafo precedente, subisce delle limitazioni con riferimento alla disciplina della responsabilità fiscale del cessionario (art. 14, comma 5 bis, D. Lgs. 472/1997), prevedendone l'esclusione (salvo il caso di cessione in frode dei crediti tributari) nei seguenti casi di cessione d'azienda:

- in una **procedura concorsuale** (fallimento, concordato fallimentare, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria)
- in un **accordo di ristrutturazione dei debiti**;

- in un **piano attestato di risanamento**;
- in un procedimento di composizione della crisi da **sovraindebitamento** o di liquidazione del patrimonio.

In tale norma, ancora riferita alla "vecchia" Legge fallimentare, non viene fatto alcun riferimento ad alcune procedure introdotte dal nuovo **CCII**, prima fra tutte la procedura di composizione negoziata della crisi. La deroga sopra esposta non opera quindi, neanche con interpretazione analogica posta la mancanza di concorsualità, nella procedura di CNC disincentivando le cessioni d'azienda o rami delle stesse, tanto più in considerazione della mancata applicabilità della transazione fiscale in tale procedura (anche tale lacuna oggetto della Legge delega).

Ulteriori incertezze riguardano l'applicazione di tale esenzione al piano di ristrutturazione soggetto ad omologa (non essendo espressamente richiamato), mentre la stessa pare applicabile al concordato semplificato, il quale dovrebbe essere considerato una procedura concorsuale.

Novità delle Legge Delega

La Legge delega per la riforma fiscale (art. 9 comma 1, lett. a) ha previsto **l'estensione a tutti gli istituti disciplinati dal CCII dell'esclusione dalle responsabilità previste dall'art. 14 D. Lgs. 472/1997 e dall'articolo 2560 c.c.**, favorendo pertanto le cessioni d'azienda nell'ambito di quelle procedure (CNC e PRO) finora non normate.

Tale articolo interviene anche in ambito civilistico in quanto, mediante il riferimento all'articolo 2560 c.c., amplia la possibilità di derogare alle disposizioni civilistiche previste nel CCII (ad oggi in vigore) per le cessioni d'azienda attuate:

- in sede di **liquidazione giudiziale** (art. 214 CCII);
- in esecuzione di un **concordato preventivo** (art 118

CCII);

- in esecuzione di un **concordato semplificato** (art. 25 sexies CCII);
- in un **piano di ristrutturazione soggetto ad omologazione** (art. 64 bis CCII);
- nell'ambito di una **composizione negoziata della crisi** (art. 22 CCII).

Da quanto sopra si vede come ad oggi la deroga all'art. 2560 c.c. non è prevista per le operazioni di cessione effettuate nell'ambito di un piano attestato di risanamento o in un accordo di ristrutturazione dei debiti; tale deroga, in attuazione della Legge delega, dovrebbe essere estesa anche a tali istituti mediante specifiche modifiche al CCII.

La Legge delega non interviene in merito alla responsabilità solidale dell'alienante e dell'acquirente dell'azienda per i debiti verso il personale dipendente, di cui all'art. 2112 c.c. Restano ferme, pertanto, le disposizioni di cui all'art. 47 L. 428/1990 che individua le specifiche ipotesi in cui tale responsabilità del cessionario viene meno (trasferimento di aziende che hanno cessato l'attività per le quali sia stata aperta una procedura di liquidazione giudiziale, concordato preventivo liquidatorio, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria in specifici casi), deroga non prevista per concordato preventivo con continuità indiretta e accordo di ristrutturazione dei debiti non liquidatorio (art 47, comma 4bis, L. 428/1990). Il CCII, all'articolo 22, prevede espressamente "*che resta fermo l'articolo 2112 c.c.*" nella procedura di composizione negoziata della crisi di impresa, mentre non risultano ad oggi disposizioni specifiche in merito all'accordo di ristrutturazione di tipo liquidatorio o al concordato semplificato, fattispecie non normate per le quali resta da valutare un eventuale interpretazione estensiva della norma.

Marco Girelli, partner di CA Restructuring