

Risposta n. 276

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 –
Articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Si premette che l'interpello in esame è stato presentato in via congiunta dalla società *[ALFA]* (di seguito istante), in qualità di conferente e dalla società *[BETA]* in qualità di conferitaria.

L'istante, specializzata nell'assistenza tecnica per conto terzi di [...], fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Dal [...] l'istante ha aggiunto alla propria attività principale la [...]. Difatti opera secondo due linee di *business*:

- a) servizi [...];
- b) prodotti [...].

L'istante riferisce, inoltre, che presso la sede operativa viene svolto l'intero ciclo produttivo; tuttavia, nel caso di commesse più importanti, parte della produzione viene esternalizzata.

Nel [...], a causa del fallimento di due importanti clienti della linea Servizi *[GAMMA]* e *[DELTA]*, l'istante ha registrato una considerevole perdita su crediti,

ed è proprio in questi anni [...] che matura la situazione debitoria nei confronti dello Stato per IVA, ritenute fiscali, IRES ed IRAP; situazione ulteriormente peggiorata a seguito della grave crisi mondiale del 2008.

[...]

In particolare l'istante ha valutato la possibilità di una crescita per linee esterne mediante la creazione di una *Newco* nella quale conferire il ramo di azienda della linea "Prodotti", realizzando un'operazione di "*Carve out*" di una parte del *business* con conseguente nascita di un'entità completamente autonoma (*Stand alone*), [...].

A tal fine l'istante ha conferito, ad un professionista iscritto all'albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, l'incarico di redigere la perizia di stima ai sensi dell'articolo 2343 del codice civile per determinare il valore economico del ramo d'azienda oggetto di conferimento. La data di riferimento della perizia di stima è il [...].

L'imputazione dei debiti tributari al ramo di azienda "Prodotti" è avvenuta mediante la tecnica cosiddetta *ex-post* in quanto l'istante non ha mai tenuto una contabilità separata per tale ramo (non essendone, peraltro, obbligata a termini di legge).

Tutto ciò considerato, l'istante chiede se il conferitario possa essere chiamato a rispondere non solo per l'esposizione tributaria del ramo d'azienda "Prodotti" oggetto di conferimento ed opportunamente individuata per valore nella perizia di conferimento, ma eventualmente per il valore complessivo (o altro *range* di valori) dei debiti tributari dell'azienda conferente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che il conferitario possa essere chiamato a rispondere dei debiti tributari della conferente nei limiti entro i quali tali debiti siano stati imputati al ramo d'azienda "Prodotti" conferito ed evidenziati nella

perizia di stima opportunamente allegata all'atto di conferimento e depositata al registro delle imprese.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante e che in nessun caso la risposta può afferire alla quantificazione del valore dell'azienda oggetto di conferimento aziendale.

Al riguardo, si rammenta che le risultanze della stima del perito nominato dall'istante non possono essere assunte in modo incondizionato ed acritico.

Il conferimento d'azienda rientra tra le operazioni straordinarie essendo volto ad una radicale riorganizzazione delle attività produttive attraverso il trasferimento della medesima da un soggetto economico conferente ad un diverso ente conferitario. Oggetto del conferimento è l'azienda, intesa come il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (articolo 2555 del codice civile), o un ramo di essa, inteso come uno specifico settore dell'intero complesso aziendale, composto da una *universitas* di beni tra loro coordinati ed utilizzabili per la realizzazione di un ciclo produttivo. Il conferimento d'azienda comporta, pertanto, il mutamento della titolarità del complesso aziendale.

Da un punto di vista fiscale, il conferimento d'azienda o di ramo d'azienda è disciplinato dall'articolo 176 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il quale prevede, per le operazioni effettuate a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, un regime "obbligatorio" di neutralità fiscale.

Con riguardo, poi alla "responsabilità" del cessionario per i debiti derivanti da violazioni tributarie commesse dal cedente, l'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dispone che *"1. 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.

“2. 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.

“3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 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.

“4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni”.

Il citato articolo 14 condivide la medesima *ratio* dell’articolo 2560 del codice civile, il quale detta la disciplina civilistica della responsabilità per i debiti relativi all’azienda ceduta. Si tratta, quindi, di debiti maturati dalla società conferente, assunti nella loro interezza, e questo proprio in una logica di salvaguardia degli interessi erariali a fronte di operazioni che, smembrando il tessuto aziendale, implicano anche un potenziale depotenziamento del soggetto debitore (il soggetto conferente), il quale ha maturato queste posizioni debitorie in una fase in cui l’impresa era unica e in quanto tale rispondeva di tutte le obbligazioni tributarie. In altre parole, le misure antielusive a tutela dei crediti tributari contenute nell’articolo 14 sono volte ad evitare che, attraverso il trasferimento dell’azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell’interesse pubblico.

In senso conforme la Corte Costituzionale con la sentenza n. 90 del 26 aprile 2018 ha affermato che nel caso di scissione parziale la responsabilità della beneficiaria, nell’ambito dell’operazione straordinaria, non risulta limitata al valore del patrimonio “trasferito”.

Si ricorda poi che la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 ha precisato che il valore dell'azienda o del ramo d'azienda da assumere quale limite alla responsabilità solidale del cessionario è quello accertato dal competente Ufficio delle entrate o del registro, oppure, in mancanza di tale accertamento, il valore dichiarato dalle parti.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, la scrivente non ritiene condivisibile la soluzione prospettata dall'istante. Difatti, ai sensi dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 472 del 1997, il conferitario è chiamato a rispondere dei debiti tributari della conferente entro i limiti del valore del ramo d'azienda e non anche dei soli debiti tributari imputabili al ramo di azienda "Prodotti" in base ad una perizia di stima effettuata da un professionista incaricato dalla stessa conferente.

Ciò tanto più che, come chiarito dallo stesso istante, per le due attività non è mai stata tenuta una contabilità separata, limite di cui risente certamente la perizia eseguita dall'esperto.

Pertanto, ciò che rileva ai fini della responsabilità sussidiaria della conferitaria è il valore dell'azienda o ramo d'azienda conferito, valore che può anche essere oggetto di determinazione di un esperto ma che può essere sempre oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio ove risulta non conforme alle risultanze accertate.

[...].

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(Firmato digitalmente)