**CESSIONE DI AZIENDA**

**IMPOSIZIONE DIRETTA: IRPEF/IRES**

*Riferimenti normativi:*

Art. 58, TUIR – Plusvalenze [ IRPEF ]

Art. 86, TUIR – Plusvalenze patrimoniali [ IRES ]

Definizione di azienda [Art. 2555 c.c.]

* Complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Contratto di cessione di azienda o ramo di azienda

* Diverso rispetto alle cessioni singole.
* Diverso dalle cessioni di una pluralità di beni.
* Non è necessaria l’individuazione dei beni nel contratto (utile il riferimento per beni mobili registrati, beni immobili, marchi e brevetti per l'espletamento delle formalità di pubblicità).

Casistica:

|  |  |
| --- | --- |
| Cass. 30/01/2007, n. 1913 | Cessione albergo qualificata come cessione immobiliare in assenza di “trasferimento” di personale e di attrezzature/arredi/impianti. |
| Cass. 08/05/2013, n. 10740Cass. 11/06/2007, n. 13580 | Si ha cessione di azienda se i beni presentano carattere di unitaria funzionalità.  |
| Ris. Min. 30/06/1990, n. 550245 | Nella cessione di azienda sono irrilevanti le finalità dell’operazione, nonché la destinazione assegnata ai beni acquistati. |
| Cass. 23/01/1990, n. 353Cass. 01/09/1997, n. 8300 | Cessione di azienda anche se l’attività imprenditoriale non è mai iniziata ovvero è sospesa al momento della cessione, a condizione che i beni che la compongono siano idonei oggettivamente all’esercizio dell’impresa. |
| CTC 05/12/1985, n. 10646 | Cessione di azienda anche in mancanza di merci e prodotti, poiché al momento dell’alienazione la loro presenza può essere eventuale. |
| Ris. Min. 30/10/1976, n. 361390Ris. Min. 11/03/1980, n. 365808Cass. 28/07/2006, n. 17221  | Cessione di azienda anche se vengono poste in essere vendite frazionate dei singoli beni. Ciò che rileva infatti è il risultato finale (intera azienda o almeno un’unità organica produttiva). |

Determinazione della plusvalenza

* Prezzo di vendita pattuito MENO il **valore fiscale** dei beni ceduti che rappresentano l’azienda
* Tassazione ordinaria [Art. 86].
* Tassazione rateizzata in quote costanti nell’esercizio e al massimo nei quattro successivi (“bene” posseduto per tre anni e prosecuzione dell’attività d’impresa) [Art. 86].
* Tassazione separata (impresa esercitata da cinque anni; riservata solo alle imprese individuali) [Art. 58 c.1 e art. 17, c. 1, lett. g].

**IMPOSIZIONE DIRETTA: IRAP**

* Le plus/minusvalenze derivanti dalla cessione d’azienda non rilevano ai fini del tributo in esame.

**IMPOSIZIONE INDIRETTA: IVA**

*Riferimenti normativi:*

Art. 2, comma 3 lett. b) DPR 633/1972

*“Non sono considerate cessioni di beni le cessioni che hanno per oggetto aziende o rami d’azienda".*

Pertanto i singoli beni oggettivamente imponibili, che vengono trasferiti insieme all’azienda di cui fanno parte, non sono assoggettabili ad IVA al momento della cessione.

**IMPOSIZIONE INDIRETTA: IMPOSTA DI REGISTRO**

*Riferimenti normativi:*

DPR 131/1986

Alternatività tra Imposta di Registro e IVA

* Singoli beni soggetti ad IVA
* Cessione di azienda soggetta ad imposta di registro

Base imponibile [Art. 23 c. 1 e 4, Art. 51 c. 4]

* E’ data dal **valore corrente** dell’azienda, il quale può essere diverso dal prezzo pattuito.

Si determina con riferimento al valore complessivo dei beni relativi all’azienda, dedotte le passività ad essa imputabili. Vi è compreso anche il valore dell’avviamento.

Se l’azienda è composta da più beni per i quali è prevista una diversa aliquota, ed ogni bene ha un valore distinto indicato nel contratto di cessione, si determinano separate basi imponibili deducendo dal valore dei singoli beni le passività proporzionalmente imputabili.

Calcolo dell’imposta

L’imposta si ottiene applicando alla base imponibile l’aliquota prevista dalle legge.

Per i singoli beni (se indicati i corrispettivi pattuiti per ognuno) si adottano le aliquote ordinariamente applicabili alla loro cessione:

* Immobili 9%
* Crediti 0,5%
* Beni mobili e Avviamento 3%

Se non sono indicati i corrispettivi specifici si applica l’aliquota più alta (ad esempio in presenza di immobili il 9%).

In presenza di immobili sono dovute anche le imposte ipotecaria e catastale che, dal 1° gennaio 2014, si applicano in misura fissa di 50 euro ciascuna indipendentemente dal numero degli immobili.

**CASI PARTICOLARI**

Avviamento negativo [Ris. Ag. Entrate del 25 luglio 2007 n. 184/E]

* Si ha quando la differenza tra il prezzo di cessione dell’azienda o del ramo d’azienda e la somma algebrica dei valori delle attività e delle passività trasferite assume un valore negativo.
* Se corretto civilisticamente, il *badwill* va iscritto nel *Fondo rischi ed oneri futuri* del passivo dello SP.
* Il trattamento tributario, sostiene l’Ag. delle Entrate, segue il suo utilizzo contabile.
* Il fondo rischi sopracitato concorre alla formazione del reddito dell'acquirente a compensazione dei componenti negativi, realizzati nel periodo di tempo stimato per il ritorno in bonis dell’azienda.
* L'eventuale eccedenza del fondo al termine di tale periodo dovrà essere stralciata, tramite la rilevazione di una sopravvenienza attiva imponibile.

Cessione da parte dell’imprenditore individuale dell’unica azienda precedentemente concessa in affitto

* La plusvalenza eventualmente realizzata concorre a formare il reddito complessivo come reddito

 diverso [ Art. 67, comma 1, lettera h), TUIR ].

* La plusvalenza derivante dalla sua cessione non potrà essere rateizzata non essendo stata conseguita nell’esercizio di impresa (anche se posseduta per almeno 3 anni).
* Se possesso quinquennale è possibile, invece, optare per la tassazione separata.

Cessione azienda a titolo gratuito [Art. 58, comma 1, secondo periodo, TUIR]

* Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di

 plusvalenze dell’azienda stessa.

* L’azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.
* Le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione delle aziende acquisite a titolo gratuito

 costituiscono redditi diversi in capo agli eredi o donatari.

Accertamento – Rettifica prezzo

* Nelle operazioni di cessione di azienda vi è un’elevata probabilità di un’attività di accertamento da parte dell’Amministrazione Finanziaria.
* L’Ufficio dell’Agenzia delle entrate, può accertare, nell’ambito delle imposte indirette, in capo al cessionario, il maggior valore venale dell’azienda ceduta.
* A tale accertamento può far seguito un accertamento, nell’ambito delle imposte dirette, sul calcolo della plusvalenza o del ricavo ottenuto dal cedente.
* Per quanto concerne il valore venale in comune commercio dell’azienda, esso ricomprende pure l’avviamento. È infatti su quest’ultimo che spesso si incentrano i contenziosi sul valore dell’azienda in quanto elemento dalla valutazione piuttosto discrezionale.
* La prassi dell’Amministrazione, è di utilizzare detto accertamento, a carico del cessionario, come base (ed in alcuni casi come unica presunzione) per l’accertamento del maggior ricavo o della maggior plusvalenza a carico del cedente. Ne consegue l’ inversione dell’onere della prova a carico del contribuente, senza l’onere a carico dell’Amministrazione di indagare sul reale corrispettivo effettivamente corrisposto.
* Si tratta quindi di accertamenti effettuati nell’ambito dell’imposta di registro che vengono “traslati” nell’ambito delle imposte sui redditi e per di più coinvolgono due diversi soggetti (cedente e cessionario).
* L’eventuale rivalutazione però, in ambito dell’imposta di registro, non è detto che debba influenzare pure il prezzo dell’azienda ceduta. Il prezzo, infatti, potrebbe essere influenzato anche da condizioni soggettive del cedente o da rapporti di parentela tra venditore e compratore e quindi essere diverso dal valore venale.
* Il sopracitato orientamento è oggetto di controversia. Vi è infatti disaccordo tra Amministrazione Finanziaria e Giurisprudenza, da un lato, e Dottrina, dall’altro.
* L’Assoc. Italiana Dottori Commercialisti, a tal proposito, con la norma di comportamento n° 147 afferma che, *in caso di cessione di azienda la definizione di un maggior valore ai fini dell’imposta di registro non assume automatica efficacia ai fini delle imposte sui redditi.*
* Il legislatore interviene in materia e con il Decreto Legislativo n. 147/2015, all’art. 5, comma 3, afferma *che per le cessioni di aziende l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro.*

**SELEZIONE GIURISPRUDENZA**

**IMPOSIZIONE DIRETTA**

1. **Cass. civ. Sez. V, 27-05-2015, n. 10927 (rv. 635589) - IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE**

In tema d'imposta sui redditi, in ipotesi di cessione d'azienda (o di un ramo di essa), la passività costituita dall'entità del trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato dei dipendenti trasferiti e/o dall'indennità di preavviso e suppletiva di clientela degli agenti, che matura come tale in capo al cedente e, con la stessa natura, è trasferita al cessionario, è ontologicamente diversa dall'avviamento, il cui valore costituisce un elemento patrimoniale attivo per il solo acquirente, trovando la sua causa genetica nella sua acquisizione a titolo oneroso. Ne consegue che a tale passività non può essere esteso il trattamento fiscale dell'avviamento e, quindi, il costo per essa sopportato non può essere oggetto di ammortamento, secondo le regole previste dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. dell'Emilia Romagna, sez.dist. di Parma, 04/12/2008)

1. **Cass. civ. Sez. V, 01-10-2015, n. 19622 (rv. 636608) - IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE**

In tema di accertamento, ai fini IRPEF, delle plusvalenze patrimoniali realizzate a seguito di cessione di azienda, il valore dell'avviamento, determinato in via definitiva ai fini dell'imposta di registro, assume carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria. Ne consegue che può legittimamente presumersi la corrispondenza di tale valore con il prezzo reale, spettando, invece, al contribuente la prova del diverso valore in applicazione di un minor coefficiente legale di calcolo, sempre che si tratti di dati rigorosamente dimostrativi e fondati su riscontri obiettivi.

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 18/02/2009)

1. **Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XXXVI, 27-10-2015**

Il valore dell'avviamento è congruo solo quando è desunto dalla capacità di profitto dell'azienda apprezzabile sulla base di indici o criteri valutativi che tengano conto delle specifiche caratteristiche della stessa, ovvero della sua ubicazione, del genere di attività svolta e della clientela.

(Nel caso di specie la contribuente ricorre contro la sentenza di primo grado che ha avvalorato la

rideterminazione dell'avviamento effettuato dall'ufficio a seguito della cessione di azienda. Il fisco ridetermina il valore dell'avviamento applicando le percentuali di redditività alla media dei ricavi conseguiti nel triennio. La contribuente ritiene che non si sia tenuto conto delle reali caratteristiche dell'azienda acquistata caratterizzata da un forte indebitamento e da una pessima gestione da parte dei

precedenti titolari. La Ctr accoglie l'appello della contribuente.).

1. **Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma Sez. XIV, 16-04-2015**

La generica ubicazione dell'esercizio commerciale, posta a sostegno della ritenuta maggiore possibilità di realizzare reddito, in assenza di elementi ulteriori, non costituisce circostanza da sola sufficiente ai fini della rettifica dell'atto di compravendita di azienda, con aumento del valore dell'avviamento.

**IMPOSIZIONE INDIRETTA**

1. **Cass. civ. Sez. V, 06-05-2015, n. 9075 (rv. 635944) - IMPOSTA REGISTRO - Base imponibile**

In tema di imposta di registro in caso di cessione d'azienda o di ramo di essa (nella specie, di un complesso svolgente attività bancaria), la scelta, ai fini della determinazione del valore dell'azienda e, dunque, della base imponibile, tra il metodo patrimoniale semplice che considera l'azienda come un insieme mero di attività e passività e postula, quindi, l'inesistenza dell'avviamento e il metodo patrimoniale complesso che integra il primo, considerando quei fattori (ossia le plusvalenze da beni immateriali come pure dal know-how aziendale, dalla formazione del personale ed altro) che, nel loro complesso, rappresentano l'avviamento, il quale, pertanto, resta compreso nel trasferimento e soggetto all'imposta ai sensi dell'art. 51, comma 4, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 costituisce oggetto di un giudizio di fatto, rimesso al giudice di merito ed incensurabile in sede di legittimità se adeguatamente motivato, trattandosi, in ogni caso, di criteri idonei ad apprezzare il congruo valore economico di scambio.

(Rigetta, Comm. Trib. Reg. Lombardia, 14/07/2010)

1. **Cass. civ. Sez. V, 04-11-2015, n. 22506 (rv. 637075)**

In tema d'imposta di registro su cessione di azienda, l'esistenza di un valore di avviamento, costituente oggetto di un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito, non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l'impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti e di quelli successivi.

(Cassa con rinvio, Comm. Trib. Centrale Roma, 31/07/2009)

1. **Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano Sez. XXV, 28-10-2015 - IMPOSTA REGISTRO**

Si ritiene di calcolare l'avviamento secondo la formula dell'attualizzazione limitata nel tempo del reddito medio prospettico considerando un arco temporale di 5 anni ed ipotizzando un appropriato tasso di attualizzazione con la conseguenza che il valore viene rideterminato in euro 120 mila.

(Nel caso di specie una società ricorre contro l'avviso di accertamento emesso dall'agenzia delle entrate con il quale ha rideterminato il valore dell'avviamento dichiarato a seguito della cessione dell'azienda. L'ufficio ricalcola l'avviamento sulla base dei redditi medi conseguiti dalla società nell'ultimo triennio. Così operando a fronte di un avviamento dichiarato pari a euro 100 mila si perviene ad un valore pari a euro 261 mila. La Ctp accoglie in parte il ricorso della società ricalcolando il valore dell'avviamento.)

1. **Cass. 14.2.2014 n. 3444 - Conferimento di immobili - Passività deducibili**

L’art. 50 del DPR 131/86 va interpretato alla luce dell’art 5 della direttiva 69/335/CE, con la conseguenza che, dalla base imponibile dell’imposta di registro applicabile ai conferimenti di beni immobili in società non possano essere detratti tutti gli oneri comunque gravanti sull’immobile, bensì solo quelli inerenti all’oggetto del trasferimento stesso, con esclusione, quindi, di quelli che, anche se gravanti sul conferente e accollati alla società conferitaria, non sono collegati all'oggetto del trasferimento.

1. **Cass. 18.5.2016 n. 10218 - Base imponibile - Passività deducibili - Inerenza - Necessità**

In sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, del valore dell'azienda ceduta, a norma dell'art. 51 co. 4 del DPR 131/86, le passività risultati dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile debbono essere dedotte dalla base imponibile solo se inerenti all'azienda ceduta.

1. **Cass. 27.1.2017 n. 2048 - Base imponibile - Scomputabilità dal corrispettivo dichiarato delle passività indicate nell’atto - Inerenza – Necessità**

Nella della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro relativa ad una cessione d'azienda, è necessario scomputare in diminuzione dal valore complessivo dei beni che compongono l'azienda (avviamento compreso) solo le passività che sono ad essa inerenti.

In presenza di negozi giuridici che appaiano formalmente destinati ad altre finalità rispetto a quelle "ordinarie", la valutazione dell'inerenza - precisa, poi, la Corte - può essere effettuata, in coerenza con quanto disposto dall'art. 20 del DPR 131/86, tenendo conto della natura sostanziale di tali atti, ma il giudice è tenuto a considerare attentamente le argomentazioni ed ancor più la documentazione offerta dal contribuente, in particolare ove questa deponga a favore del titolo formale dei negozi.

Così, nel caso di specie, la Corte cassa con rinvio la sentenza di merito, per non aver adeguatamente considerato gli elementi di prova forniti dal contribuente, per verificare se essi effettivamente conducessero a ritenere "inerenti" all'azienda ceduta, i contratti di factoring il cui valore era stato inserito tra le passività aziendali e dedotto dal valore dell'azienda.

**RESPONSABILITA’**

1. **C.T. Prov. Terni 424/01/2015**

**Debiti tributari facenti capo al cedente - Certificato dei carichi fiscali pendenti rilasciato dall'Agenzia delle Entrate**

La C.T. Prov. Terni 424/01/2015 sancisce alcuni principi concernenti le obbligazioni emergenti in capo al cessionario nel caso di un'operazione di acquisto di ramo di azienda.

Ad avviso dei giudici, in base all'art. 14 del DLgs. 472/97, risulta chiaro che l'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi. Il cessionario ha l'onere di richiedere la certificazione mentre l'Amministrazione ha l'obbligo di rappresentare la situazione fiscale del cedente.

Il certificato negativo, proseguono i giudici, ha pieno effetto liberatorio e lo stesso effetto si produce se entro 40 giorni dalla richiesta il certificato non viene rilasciato.

Il cessionario diligente, secondo i giudici, non dovrà quindi rispondere di debiti fiscali a lui non comunicati dall'Amministrazione finanziaria; tale regola non può trovare eccezione per crediti dell'Amministrazione finanziaria non ancora accertati ma accertabili, visto che tale ipotesi non è contemplata tra le deroghe normativamente previste.

1. **C.T. Reg. Milano 29.7.2015 n. 3528/27/15**

**Responsabilità solidale del cessionario - Preventiva escussione del cedente**

Ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 472/97, in caso di cessione di azienda, la responsabilità solidale del cessionario sussiste salvo la preventiva escussione del cedente.

Quindi, affinchè sia legittima la notifica della cartella di pagamento al cessionario, l'Erario deve avere almeno tentato di escutere il cedente, dandone adeguata motivazione. Nella cartella di pagamento, quindi, non è sufficiente indicare la norma che contempla la responsabilità solidale.

1. **Cass. 9.6.2015 n. 11972**

**Debiti tributari facenti capo al cedente - Risoluzione del contratto per inadempimento - Rilevanza**

La responsabilità del cessionario per i debiti tributari del cedente, prevista dall'art. 14 del DLgs. 472/97, è espressione di una specifica disciplina fiscale che ha come presupposto la cessione di azienda.
Per questa ragione, tale responsabilità permane anche qualora, successivamente all'atto di cessione di azienda, si sia verificata la risoluzione del contratto per inadempimento, tesa allo scioglimento consensuale del rapporto. Infatti, tale accordo non ha effetto retroattivo in ragione dell'art. 1458 co. 2 c.c., secondo cui "la risoluzione, anche se è stata espressamente pattuita, non pregiudica i diritti acquistati dai terzi, salvi gli effetti della trascrizione della domanda di risoluzione".

1. **Cass. 14.3.2014 n. 5979**

**Omessa richiesta del certificato dei carichi fiscali pendenti all'Agenzia delle Entrate - Effetti**

L'art. 14 co. 1 del DLgs. 472/97 stabilisce che, nella cessione di azienda, il cessionario è responsabile solidale per i debiti fiscali del cedente inerenti all'anno della cessione e dei due antecedenti, e per i debiti contestati con atto dell'Amministrazione finanziaria, anche se relativi a periodi anteriori. Il secondo comma afferma però che "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". Ove il cessionario non si sia attivato presso gli uffici fiscali per richiedere il certificato relativo alla presenza di contestazioni, che, ai sensi dell'art. 14 co. 3 del DLgs. 472/97, ha efficacia liberatoria, egli risponde senza i limiti indicati, ancorché, alla data della cessione, non vi siano state contestazioni fiscali.

Nell'ipotesi contraria, sussistono invece i limiti imposti dalla norma, in quanto viene a fondarsi il legittimo affidamento del cessionario in ordine ai limiti della propria responsabilità. Oltre a ciò, il certificato dei carichi fiscali pendenti che l'Amministrazione deve rilasciare ai sensi dell'art. 14 co. 3 del DLgs. 472/97 concerne anche le violazioni "constatate" dagli organi di verifica, e non solo quelle contenute in atti impositivi già impugnabili dal contribuente.

**🖎 NOTE – APPUNTI**