

La cessione di azienda

Roma – 21/10/2016

LA DISCIPLINA CIVILISTICA

I profili caratterizzanti un'azienda (o un ramo d'azienda)

L'art. 2555 c.c. definisce l'azienda come *<<il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa>>*.

La disposizione civilistica individua dunque nell'azienda una universalità di beni - materiali ed immateriali - funzionalmente destinati all'esercizio di una determinata attività economica.

Nel novero dei trasferimenti di azienda vi rientrano anche quelli riguardanti singoli rami; la nozione di azienda è difatti oggettivamente riferita alla *<<capacità>>* dei beni aggregati dall'imprenditore di soddisfare le esigenze dell'esercizio dell'impresa, rendendosi pertanto applicabile anche ai singoli rami dell'impresa.

Il <<*bene azienda*>>, inquadrabile come una universalità di fatto, è una realtà composita, un insieme di elementi che unitariamente inteso è in grado di assumere una propria autonoma configurazione giuridica, distinta ed ulteriore rispetto ai singoli beni che lo compongono, siano essi materiali (immobili, macchine, merci), o immateriali (la ditta, i marchi di fabbrica, i brevetti industriali e simili).

In questi termini, pertanto, **per cessione d'azienda (o di un suo ramo) deve intendersi il trasferimento di un complesso di elementi organizzato dall'imprenditore che consente l'esercizio autonomo di una attività economica commerciale** comprendente, in quanto tale, tanto gli elementi attivi che le passività a questi associate.

Non si ha pertanto cessione d'azienda nel caso in cui l'operazione, prescindendo dall'insieme unitario, abbia per oggetto singoli beni aziendali, anche se di rilevante importanza.

La necessità di individuare un nesso funzionale tra elementi altrimenti eterogenei, come caratteristica dell'azienda, è confermata anche dal fatto che la maggioranza delle controversie sulla configurabilità di una azienda in materia tributaria ha avuto ad oggetto il tentativo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di considerare cessioni di azienda vendite frazionate nel tempo di beni singoli.

Peculiarità del <<bene azienda>> è dunque l'organizzazione imprenditoriale impressa ai singoli beni da parte dell'imprenditore.

(segue)

Perché vi sia un <<bene azienda>> è opinione comune la necessaria presenza di una organizzazione autonoma, funzionale allo svolgimento di una attività di impresa.

Direttiva 90/434/CEE del 23 luglio 1990 ha identificato come ramo di attività <<*il complesso degli elementi attivi e passivi di un settore di una società che costituiscono, dal punto di vista organizzativo, un'azienda indipendente, cioè un complesso capace di funzionare con i propri mezzi*>>.

Secondo la Cassazione si configura un trasferimento di un'azienda quando viene trasferito un complesso di beni unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva; è necessario che <<*i beni strumentali siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (...)*>> [cfr. sentenze nn. 24913 del 10 ottobre 2008 e 9163 del 16 aprile 2010].

Per essere in presenza di un ramo d'azienda occorre che questo possa funzionare autonomamente con i propri mezzi, dovendo pertanto gli asset ceduti esser legati da un rapporto di complementarietà, circostanza che con ragionevole certezza pare ricorrere nel caso di specie. **Tale circostanza dovrà esser confermata dal perito in sede di perizia.**

Nelle operazioni di cessione d'azienda - differentemente da quanto previsto dal c.c. in materia di conferimento - la redazione della perizia di stima è **facoltativa** e non già obbligatoria.

Ciononostante, è pratica comune e suggerita quella di far redigere (avvalendosi di un perito terzo ed indipendente) **una perizia di stima.**

La giurisprudenza esistente in materia depone per la qualifica, quale ramo d'azienda, di un gruppo di dipendenti coordinati ed organizzati tra loro.

E' considerata cessione d'azienda anche la cessione di un bene che da solo consente l'esercizio di un'attività d'impresa, **assoggettabile ad imposta di registro anziché ad iva.**

<<Posto che è possibile configurare un trasferimento di ramo d'azienda anche nel caso di trasferimento di un'entità costituita da soli dipendenti, requisito indefettibile della fattispecie legale tipica delineata dall'art. 2112 c.c. resta comunque, anche in siffatte ipotesi, l'elemento della "organizzazione", intesa come legale funzionale che rende le attività dei lavoratori appartenenti al gruppo interagenti tra di loro e capaci di tradursi in beni o servizi ben individuabili>> [cfr. sentenza 26 giugno 2006 Tribunale di Milano].

*<<tale entità economica [volta alla produzione di beni e servizi e necessaria affinché si possa avere un trasferimento di ramo d'azienda] può essere anche caratterizzata dalla **prevalenza delle risorse umane rispetto ai beni materiali**, purché si tratti di risorse in possesso di particolari e consolidate competenze e dotate di un qualificato supporto organizzativo che consenta di integrare, anche attraverso un accurato coordinamento, un servizio autonomo ed effettivamente rilevante>>* [cfr. sentenza 12 febbraio 2008 Tribunale di Milano].

<<può configurarsi un trasferimento aziendale che abbia ad oggetto anche solo un gruppo di dipendenti stabilmente coordinati ed organizzati tra loro, la cui capacità operativa sia assicurata dal fatto di essere dotati di un particolare know how (o, comunque, dall'utilizzo di copyright, brevetti, marchi etc)>> [cfr. sentenza n. 22232 del 17 ottobre 2006 Corte di Cassazione; sentenza n. 271 del 10 gennaio 2008; Corte di Cassazione; sentenza n. 511 del 11 gennaio 2008 Corte di Cassazione].

La redazione dell'atto di cessione

Il trasferimento della proprietà dell'azienda per atto tra vivi è disciplinato dagli artt. 2556 e ss. c.c..

Per il trasferimento dell'azienda non sono richieste forme particolari, se non quelle necessarie, secondo i principi generali, per il trasferimento dei singoli beni che le compongono .

Ciò significa che l'azienda non ha, giuridicamente, una propria legge di circolazione ma segue le forme di circolazione proprie dei singoli beni che la compongono.

Tuttavia, in base al comma 2 dell'art.2556 cit. i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà dell'azienda devono essere provati in **forma scritta (atto pubblico o scrittura privata autenticata)**. La forma scritta tuttavia è richiesta soltanto per la prova del contratto e non per la sua validità.

In sede di cessione dell'azienda il c.c. non obbliga le parti a fornire l'indicazione dei beni che la compongono. Qualora nel contratto di cessione del ramo non siano specificati i beni oggetto del trasferimento, si considerano trasferiti tutti i beni che vanno considerati elementi aziendali, in quanto appartenenti all'organizzazione finalizzata all'esercizio d'impresa oggetto di trasferimento.

Negli atti di cessione d'azienda o di un singolo ramo viene preliminarmente indicato **il corrispettivo unico della cessione d'azienda** (il prezzo si riferisce infatti all'azienda globalmente intesa). Solitamente il prezzo unico poi confluisce in un prospetto - parte integrante dell'atto di cessione - da cui si rileva il valore riconosciuto dalle parti alle singole componenti aziendali cedute più l'avviamento, che fa da cerniera tra il valore dei singoli beni e la valutazione complessiva dell'azienda.

Il contratto di cessione d'azienda (o di un suo ramo) deve essere **depositato per l'iscrizione nel registro delle imprese, nel termine di trenta giorni, a cura del notaio rogante o autenticante.**

La successione nei contratti

La disciplina civilistica della cessione d'azienda (o di un suo ramo), regolata nel Codice civile da pochi articoli, è finalizzata a favorire il pieno mantenimento dell'unità economica della stessa.

Tale finalità appare chiara, per quanto concerne **i contratti in essere alla data della cessione**, dal disposto di cui all'art. 2558 c.c., ai sensi del quale *<<se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale. Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto stesso entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante>>*.

Il sub-ingresso dell'acquirente nei contratti (non aventi carattere personale) in corso di esecuzione ed inerenti il ramo ceduto costituisce un effetto *ex lege* della cessione dell'azienda, tant'è che un'espressa pattuizione nell'atto di cessione è necessaria nel solo caso in cui si voglia escludere la successione in uno o più contratti in corso di esecuzione.

Particolare rilevanza assume, nell'ambito della successione nei contratti dell'azienda ceduta, **la prosecuzione dei rapporti di lavoro in essere alla data della cessione**

Ai sensi dell'articolo 2112 c.c. <<in caso di trasferimento d'azienda il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti e gli obblighi che ne derivano>>.

Il cedente ed il cessionario saranno peraltro **obbligati in solido** per tutti i crediti che il lavoratore aveva al tempo del trasferimento.

Il passaggio di crediti e debiti

La sorte dei crediti e dei debiti del ramo d'azienda oggetto di trasferimento è disciplinata dagli artt. 2559 e 2660 c.c..

Anche in tal ambito, sempre nell'ottica di favorire la continuità aziendale, è previsto che i **crediti relativi all'azienda** ceduta vengono automaticamente trasferiti in capo all'acquirente, senza che sia necessario l'assolvimento di particolari forme. Ai sensi dell'art. 2559 c.c. *<<la cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di sua notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti di terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese. Tuttavia, il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all'alienante>>*.

Più vistosa, invece, è la deviazione dai principi di diritto comune per quanto riguarda i **debiti inerenti all'azienda** ceduta sorti prima del trasferimento.

Ordinariamente, la liberazione del cedente dal corretto adempimento delle obbligazioni derivanti dai debiti inerenti all'azienda ceduta - e sorti anteriormente al trasferimento - è subordinata all'accettazione da parte dei creditori della sua liberazione (art. 2560, primo comma c.c.).

Peraltro, per specifica previsione (art. 2560, secondo comma c.c.), in caso di trasferimento di un'azienda commerciale *<<risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori>>*.

Nel silenzio di una precisa disposizione sul punto si è soliti ritenere che i crediti ed i debiti non trapassino automaticamente in capo all'acquirente per effetto del mero trasferimento del complesso aziendale ma sia invece necessaria un'espressa pattuizione tra le parti.

In ipotesi di trasferimento di un ramo d'azienda, pertanto, la successione di crediti e debiti inerenti il ramo d'azienda oggetto di trapasso dall'alienante all'acquirente non si verificherà *ex lege* per effetto della mera stipula dell'atto di cessione ma occorrerà una manifestazione di volontà *ad hoc* delle due parti contraenti.

.

In conclusione:

- i debiti relativi all'azienda non vengono automaticamente trasferiti al cessionario, non costituendo effetto naturale del contratto di cessione del ramo il passaggio in capo all'acquirente;
- affinché tali debiti siano trasferiti al cessionario è necessario che sussista un espresso accordo in tal senso tra il cedente ed il cessionario;
- il cessionario, anche qualora manchi l'accordo diretto al trasferimento dei debiti, è responsabile solidalmente con l'alienante verso i creditori per i debiti risultanti dalle scritture contabili.

Cessione di azienda: aspetti civilistici

Il divieto di concorrenza

- Il legislatore ha previsto, per l'alienante, il divieto di concorrenza per cinque anni; più in dettaglio, l'art. 2557 prevede che *«chi aliena l'azienda deve astenersi, per il periodo di cinque anni dal trasferimento, dall'iniziare una nuova impresa che per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta»*.
- Se, poi, la cessione è posta in essere da una società di persone il divieto di concorrenza grava sui soci illimitatamente responsabili, mentre non è chiaro se sia possibile estenderla alla cessione di quote sociali (contra Cass. sentenza n. 2669 del 23 aprile 1980).
- Più di recente la Cassazione ha affermato che la norma in esame non ha carattere eccezionale e deve essere applicata ogni qual volta si realizza la sostituzione di un imprenditore ad un altro nell'esercizio dell'impresa

Cessione di azienda: aspetti civilistici

Il divieto di concorrenza (segue)

- La funzione del divieto di concorrenza è a tutela dell'acquirente, al fine di garantirgli il trapasso effettivo dell'avviamento e per evitargli la possibile concorrenza dell'alienante.
- Caratteristica fondamentale del divieto è il suo carattere relativo; il divieto sussiste nei limiti in cui l'attività dell'alienante sia potenzialmente idonea a sottrarre clientela all'azienda ceduta.
- Le parti possono ampliare la portata dell'obbligo di astensione (ad es. ad attività non direttamente concorrenziali) purchè non sia impedita ogni attività professionale all'alienante
- In ordine alla durata del divieto, è sempre possibile, su espressa pattuizione delle parti, concordare una durata inferiore ai cinque anni, mentre non è possibile prevedere una durata superiore;

LA DISCIPLINA FISCALE

LA CESSIONE D'AZIENDA NELLE IMPOSTE SUI REDDITI

Cessione di azienda: aspetti fiscali

- La cessione di azienda dietro corrispettivo monetario rientra nella categoria più generale dei contratti di scambio, in particolare della compravendita
- Per questo motivo la cessione di azienda comporta di solito, nell'imposizione sui redditi, una plusvalenza, determinata sottraendo dal corrispettivo percepito la somma dei valori fiscalmente riconosciuti dei beni ceduti **iscritti in bilancio**.
- Di fatto la cessione d'azienda è l'unica operazione di carattere straordinario a non godere di un regime di neutralità fiscale (effetti sul sistema tributario)

Considerazioni introduttive sul carattere realizzativo della cessione di azienda

Nel campo della fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa si è soliti distinguere tra le operazioni fiscalmente neutrali (ad es. fusioni o scissioni) ed operazioni a carattere realizzativo qual è la cessione d'azienda o di un suo ramo.

In accordo con le previsioni del Tuir la cessione di azienda a titolo oneroso è un'operazione sia a carattere realizzativo ma anche simmetrica, visto che alla plusvalenza per il cedente è collegato il valore fiscalmente riconosciuto dei beni ceduti in capo al cessionario.

Il prezzo pagato dal cessionario costituisce il costo da questo sostenuto per l'acquisto del complesso dei beni che costituiscono l'azienda (più l'eventuale avviamento); il costo, in quanto tale, ai sensi dell'art. 110 Tuir, rappresenta il valore fiscalmente riconosciuto di tali beni in capo al cessionario, sui quali quest'ultimo calcolerà i futuri ammortamenti e determinerà le plusvalenze o le minusvalenze in ipotesi di cessione dei beni stessi.

Considerazioni introduttive sul carattere realizzativo della cessione di azienda

Il cedente, per contro, se ha percepito un prezzo superiore al valore fiscale (il quale potrebbe non coincidere con quello contabile) dell'azienda ceduta, realizza una plusvalenza, rilevante ai fini reddituali.

A differenza del principio di neutralità fiscale che regola le operazioni di conferimento d'azienda, in ipotesi di cessione d'azienda il **principio di simmetria** si manifesta nel fatto che all'emersione di una plusvalenza in capo al cedente corrisponde un incremento nel valore fiscalmente rilevante per il cessionario in riferimento al complesso trasferito; vi è quindi corrispondenza fra ciò che è componente positivo tassabile per il venditore e ciò che è componente negativo deducibile per l'acquirente.

Fiscalità del cedente

- Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate **unitariamente** mediante cessione a titolo oneroso (Art. 86, comma 2 T.U.I.R.)
- La plusvalenza ha sempre natura “unitaria”
- è possibile scomporre la plusvalenza in più subcomponenti (ad esempio, se l’azienda è comprensiva di partecipazioni societarie con i requisiti *pex*) cfr. circ. 6/E/2006, paragrafo 5.2.

Fiscalità del cedente (segue)

- Aziende possedute da meno di **3 anni**
 - Tassazione per l'intero ammontare nell'esercizio di realizzo della plusvalenza (Art. 86 T.U.I.R.)
- Aziende possedute da almeno **3 anni**
 - Tassazione per l'intero ammontare nell'esercizio di realizzo della plusvalenza o tassazione in quote costanti nell'esercizio di realizzo della plusvalenza e nei successivi, ma non oltre il quarto (RF UNICO – Variazione in diminuzione per l'intero – Variazione in aumento 1/5 – Prospetto) con conseguente stanziamento delle DTL sui 4/5 (Art. 86 T.U.I.R.)
- Rileva il giorno in cui l'azienda è stata acquistata o l'impresa si è costituita a prescindere dalla data di acquisto dei singoli beni che la compongono
- Nel caso di complessi aziendali acquisiti in regime di neutralità (fusioni, scissioni, conferimenti) si computa anche il periodo di possesso del dante causa

Fiscalità del cedente – Imprenditori individuali

- Se l'azienda viene ceduta da un imprenditore individuale che l'ha posseduta per più di 5 anni, la plusvalenza può beneficiare, sempre a scelta del contribuente, della tassazione separata IRPEF, da richiedere espressamente in dichiarazione (Art. 17, comma 1, lettera g, e comma 3, T.U.I.R. sulla tassazione separata – Quadro RM sez II UNICO PF)
- Se viene ceduta l'unica azienda non è possibile la rateizzazione in quanto si perde la qualifica di imprenditore
- Aliquota per la tassazione separata pari alla metà del reddito complessivo netto degli ultimi due anni (art. 21 T.U.I.R., determinazione dell'imposta per gli altri redditi da tassare separatamente)

Fiscalità del cedente

- La plusvalenza derivante dalla cessione è un componente straordinario di reddito, contabilizzato nell'area straordinaria, con la conseguenza che è irrilevante ai fini IRAP (circolare 29/E/2009)
- Da verificare cosa succede con le modifiche apportate dal D. Lgs. 139/2015 in materia di redazione di bilanci (eliminazione dell'area straordinaria)

Allo scopo di correttamente determinare il costo fiscale dell'azienda, l'A.f. [Circ. Min. Fin. n. 320/E del 19 dicembre 1997] ha tra l'altro precisato che:

- gli ammortamenti dei beni eventualmente ceduti vengono effettuati ragguagliando la quota di ammortamento imputabile all'esercizio in corso al momento della cessione ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo di imposta e la data di cessione;
- i fondi di previdenza, nonché quelli di trattamento di fine rapporto, costituiti dalla cedente, si trasferiscono al soggetto cessionario se è stato trasferito anche il rapporto di lavoro cui afferiscono.

In sintesi - società commerciali

Anni di possesso	Regime di tassazione
Da almeno 3 anni	<ul style="list-style-type: none">➤ Regime ordinario 27,5% (ex art. 86, comma 4, T.U.I.R.)- IRES➤ Regime ordinario differito con rateizzazione in 5 esercizi
Meno di 3	<ul style="list-style-type: none">➤ Regime ordinario 27,5% sul 100% (IRES)

In sintesi – imprenditori individuali

Anni di possesso	Regime di tassazione
Più di 5 anni	<ul style="list-style-type: none">➤ Regime ordinario (ex art. 58 T.U.I.R. in cui si rimanda all'art. 86)➤ Regime ordinario con rateizzazione➤ Tassazione separata (ex art. 17, commi 1 e 2, T.U.I.R.)
Tra 3 e 5 anni	<ul style="list-style-type: none">➤ Regime ordinario➤ Regime ordinario con rateizzazione
Meno di 3	<ul style="list-style-type: none">➤ Regime ordinario

Fiscalità del cedente: minusvalenza (e competenza)

- Minusvalenze (Art. 101, comma 1, T.U.I.R.)
- Art. 109, comma 2, lettera a), T.U.I.R.
- L'esercizio di competenza (sia nel caso di plusvalenze che di minusvalenze) è quello di stipula dell'atto di cessione o se diverso e successivo quello in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale
- **ATTENZIONE:** certezza e oggettiva determinabilità

Fiscalità del cedente

- Le clausole di rettifica del prezzo (risoluzione 154/2004)
- In aumento (incremento del corrispettivo) o in diminuzione (diminuzione del corrispettivo)
- Effetti sulla posizione del cedente: tassazione della maggiore plusvalenza (o deduzione della minore minusvalenza) alle stesse condizioni della plusvalenza originaria (es tassazione rateizzata)
- Caso particolare: cessione originaria «minusvalente» e rettifica del prezzo in aumento
- Effetti sui soggetti las Adopter

Fiscalità del cessionario - Valorizzazione dei beni da parte del cessionario e avviamento

- Recepimento del ramo d'azienda nella contabilità del cessionario: saldi chiusi o saldi aperti
- Fiscalmente la cessione d'azienda è operazione realizzativa, anche se contabilmente viene gestita come operazione in continuità
- Contabilizzazione dell'operazione tra i soggetti IAS *under common control* (*cd che si trova sotto il controllo dello stesso soggetto economico*)

Fiscalità del cessionario - Valorizzazione dei beni da parte del cessionario e avviamento

- Un tema particolarmente avvertito tra gli operatori è quello della ripartizione, in capo all'acquirente, del prezzo d'acquisto sostenuto per l'azienda.
- Il corrispettivo della cessione, quindi, rappresenta un valore unitario che identifica il prezzo dell'intero complesso preso in considerazione, a prescindere dal valore individuale attribuito o attribuibile ai singoli cespiti.
- In capo al cedente non si creano problemi in quanto ad un complesso aziendale rilevato analiticamente in contabilità si contrapporrà un corrispettivo globale.
- Nell'ottica dell'acquirente, al contrario, il problema si presenta più complesso, in quanto il prezzo unitario deve essere necessariamente ripartito tra i singoli beni esposti ora nella contabilità dell'acquirente con i tradizionali criteri di dettaglio

Valorizzazione dei beni da parte del cessionario e avviamento (segue)

- Il cessionario può, infatti, valorizzare in bilancio, in base al corrispettivo contrattuale (prezzo di vendita), i singoli cespiti dell'azienda acquistata, considerando come avviamento l'eventuale eccedenza del prezzo rispetto al valore corrente (risultante da una perizia) complessivo dei beni
- Ciò detto, l'acquirente avrà una certa convenienza ad allocare il prezzo di acquisto sui beni a più elevato ammortamento o a più elevato rigiro, se si tratta di beni merce, allo scopo di recuperare prima il costo di acquisto
- si ritiene che l'allocazione potrà essere disconosciuta in caso di palese irragionevolezza diretta ad un risparmio d'imposta indebito, che strumentalizzi la cessione d'azienda al fine di riclassificare costi fiscali allocandoli da un cespite all'altro dell'azienda ceduta.

Fiscalità del cessionario

- Le clausole di rettifica del prezzo (price adjustment)
- In aumento (incremento del corrispettivo) o in diminuzione (diminuzione del corrispettivo)
- Effetti sulla posizione del cessionario: rettifica al valore dei beni aziendali (avviamento)
- Effetti sui soggetti IAS Adopter

L'IMPRESA FAMILIARE

- Il riconoscimento legale dell'impresa familiare risiede nell'art. 230-bis del codice civile
- Istituto a rilevanza interna, caratterizzato dalla collaborazione continuativa e prevalente dei parenti dell'imprenditore
- Nei rapporti con i terzi l'impresa familiare si presenta come ditta individuale
- Nei confronti del fisco è assimilata ad una società di persone tassabile per trasparenza (art. 5, quarto comma, del Tuir): i familiari partecipanti possono essere remunerati fino al 49% degli utili
- La plusvalenza derivante dalla cessione di impresa familiare va imputata esclusivamente **all'imprenditore individuale (risoluzione n.78/2015)**

L'IMPRESA FAMILIARE

- I redditi delle imprese familiari di cui all'[art. 230 bis del c.c.](#), limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
- La presente disposizione si applica a condizione:
 - a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

L'IMPRESA FAMILIARE

b) che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualita' e quantita' del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;

c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la sua attivita' di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente.

Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado

Cessione di azienda con costituzione di rendita vitalizia

- La cessione di azienda con costituzione di una rendita vitalizia a favore del cedente determina una plusvalenza tassabile (Cass. 5886/2013; Cass. 1175/2012; Cass. 23874/2010)
- Secondo la Corte Suprema il valore della rendita vitalizia costituisce il corrispettivo dell'alienazione patrimoniale, il cui valore economico è agevolmente accertabile in base a calcoli attuariali, secondo i criteri riconosciuti dall'ordinamento giuridico
- La Cassazione, in linea con l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 255/E del 2009, ha chiarito che la tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione d'azienda e la successiva tassazione della rendita non configurano un fenomeno di doppia imposizione

Cessione di azienda con costituzione di rendita vitalizia

- La plusvalenza derivante dalla cessione di azienda rileva ai fini della determinazione del reddito d'impresa e, come tale, è imponibile autonomamente rispetto alla rendita vitalizia che, invece, ai fini della tassazione, si qualifica come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente
- La sentenza della Cassazione n. 5886 dell'8 marzo 2013 precisa che non *«può essere di ostacolo alla tassazione [della plusvalenza] il rischio di una doppia imposizione, essendo la rendita vitalizia assimilabile a fini fiscali al reddito da lavoratore dipendente, in quanto il divieto di doppia imposizione scatta solo nel momento della concreta liquidazione della seconda imposta e solo nel caso in cui l'Amministrazione ritenga di avere diritto a ricevere il doppio pagamento»*

LA CESSIONE D'AZIENDA NELLE IMPOSTE INDIRECTE

Il trattamento ai fini dell'IVA

In base al disposto di cui all'art. 2, terzo comma lett. *b*) del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, non sono considerate cessioni di beni rilevanti ai fini dell'IVA <<*le cessioni...che hanno per oggetto aziende o rami di azienda*>>.

L'esclusione dal regime IVA si fonda sulla considerazione che la cessione dell'azienda (o di un suo ramo) non può esser considerata alla stregua della cessione di un bene nell'ambito dell'impresa, bensì trattasi di un vero e proprio atto di organizzazione dell'impresa rilevatore di effetti giuridici patrimonialmente rilevanti ed in quanto tale assoggettabile all'imposizione sui trasferimenti di ricchezza.

All'esclusione dall'IVA dell'atto di cessione d'azienda ne consegue, per effetto del citato principio di alternatività *ex art. 40* del d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986, l'assoggettamento dello stesso atto di trasferimento ad imposta di registro <<*anche nel caso di contratto di cessione verbale*>> (art. 3, lett. *b*) del d.P.R. n. 131/1986).

Il trattamento ai fini dell'imposta di registro

Per quanto concerne le modalità di determinazione della base imponibile da assoggettare ad imposta di registro, per gli atti di cessione d'azienda (o di un ramo) assume rilevanza la determinazione del **valore venale** del complesso aziendale trasferito, in quanto è su tale valore che - in via generale - l'art. 43 del d.P.R. n. 131 incentra l'imposizione del registro.

Cessione di azienda e imposte indirette

- Il concetto di complesso aziendale ai fini Iva: assenza di definizione nella normativa nazionale e comunitaria
- Si configura una cessione di un complesso aziendale quando le parti non abbiano inteso trasferire una semplice somma di beni, ma bensì un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio dell'impresa (Cass 24913/08)
- Un indizio può essere ravvisato nella intenzione del cessionario di proseguire la gestione del complesso aziendale (Corte di Giustizia 497/01)

Qualificazione giuridica e tributaria del complesso aziendale

- Gli elementi decisivi sono il nesso funzionale che lega tra loro i singoli beni e la loro attitudine, ancorché solo potenziale, a realizzare le finalità cui sono stati preposti dall'imprenditore
- Il cessionario «subentra» nella cessione del cedente in relazione al complesso aziendale trasferito senza soluzione di continuità (art. 19, c. 1 Dir 2006/112)

L'azienda come bene complesso e dinamico (segue)

- Le parti possono avere convenienza a qualificare come azienda cessioni di singoli beni in gruppo (ad esempio, immobili o partecipazioni, o crediti): per estendere a cessioni di beni regimi tipici delle circolazioni di azienda (rateizzazione plusvalenza, neutralità conferimento, etc.)
- ... ma possono anche avere interesse a cedere come beni isolati degli assets appartenenti ad un unico complesso produttivo (soprattutto per evitare il registro a favore dell'IVA)

(g)

A tal riguardo, con specifico riferimento alla cessione un ramo d'azienda, l'art. 51, quarto comma del d.P.R. n. 131/1986 dispone che la base imponibile (il valore venale) da assoggettare a registro corrisponde <<**al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento.... al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del Codice civile**>>.

Il valore dell'azienda, da assumere quale base imponibile soggetta a registro, corrisponde dunque alla somma algebrica delle attività e delle passività dell'azienda ceduta (ossia valore della attività meno valore delle passività) e non al valore venale dei singoli beni aziendali [Ris. Min. n. 270310 del 2 aprile 1981].

L'art. 23 del d.P.R. n. 131/1986 contiene le indicazioni da rispettare allorché, con la cessione del ramo d'azienda, si realizzi il trasferimento di più beni soggetti ad aliquote diverse.

In forza del disposto di cui al primo comma del citato articolo, *<<se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, **salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti**>>*.

Tale norma trova un'ulteriore specificazione nel quarto comma del medesimo art. 23, disciplinante la cessione d'azienda, in base al quale *<<**nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore**>>*.

Acclarata l'esistenza di un principio di tassazione <<al netto>> dell'azienda e posta la necessità, in presenza di corrispettivi distinti nell'atto di cessione, di applicare per ciascuna categoria di beni l'aliquota specificamente prevista ai fini dell'imposta di registro (0,5% per i crediti, **3% per altri beni inclusi avviamento e beni mobili**, 7% per i beni immobili), le voci dell'attivo patrimoniale devono esser ridotte del valore delle passività proporzionalmente imputate.

Imposta di registro

- Obbligo di registrazione entro 20 gg. dalla stipula dell'atto
- Applicazione dell'imposta proporzionale (Artt. 1 e 2 della Tariffa del D.P.R. n. 131/86)

Fino al 31/12/2013	Dal 1/1/2014
3% beni mobili o altri diritti (incluso avviamento)	3 % beni mobili o altri diritti (incluso avviamento)
7% fabbricati e relative pertinenze	9 % fabbricati e relative pertinenze
8% terreni edificabili	9 % terreni edificabili
8/15 % terreni agricoli	12 % terreni agricoli
	4% contratti di leasing immobiliare

- Termine di decadenza biennale per l'accertamento del maggior valore venale dell'azienda ceduta (ex art. 52, comma 1 D.P.R. 131/1986)
- (art. 23, comma 4, della Tariffa del D.P.R. n. 131/86) da imputare proporzionalmente e non sulla base del principio di inerenza (ad esempio, mutuo ipotecario)

Descrizione	Valori
Valore del fabbricato (80%)	4.000
Valore altri beni (20%)	1.000
Passività accollate dal cessionario (mutuo ipotecario)	(2.000)
Valore netto	3.000
Valore del fabbricato al netto dell'80% delle passività su cui applicare l'aliquota del 9%	$4.000 - (2.000 \times 80\%) = 2.400$
Valore degli altri beni al netto dell'20% delle passività su cui applicare l'aliquota del 3%	$1.000 - (2.000 \times 20\%) = 600$

Qualificazione giuridica e tributaria del complesso aziendale

- Dubbi possono riguardare la pertinenza di passività al complesso aziendale (se inserite artificialmente poco prima della cessione e poi estinte dal cessionario dopo la cessione, per abbassare il valore ai fini del registro)
- Valutare se l'indebitamento del ramo ceduto risulti eccessivo e patologico (Vedi Cassazione, Sentenza n. 12042 del 25 maggio 2009)

Il preliminare di acquisto e l'imposta di registro

Imposta di registro

- previsto alcun importo: 200 euro (art. 10 Tariffa Parte I)
- prevista una caparra confirmatoria: 0,5% (Nota art. 10, Tariffa Parte I, e art. 6)
- previsto un acconto di prezzi: 3% (Nota art. 10 Tariffa Parte I, e art. 9)
- L'imposta versata in sede di preliminare va a diminuire quella che risulta successivamente dovuta sul contratto definitivo di compravendita (Nota art. 10 Tariffa Parte I)

Imposte ipotecarie e catastali

- Applicabili in caso vi siano immobili nell'azienda ceduta

Fino al 31/12/2013	Dal 1/1/2014
Rispettivamente del 2 % e 1 %	Ciascuna nella misura fissa di euro 50

- Art. 10 del D.P.R. n. 347/90
- Art. 1-bis della Tariffa del D.P.R. n. 347/90
- Secondo l'Amministrazione Finanziaria (e la Cassazione) la base imponibile va assunta al lordo delle passività
- Cass. 5 giugno 2002, 15046
- Cass. 11 febbraio 2003, n. 10846
- Circ. 30 maggio 2005, n. 25/E
- Ris. 5 ottobre 2005, n. 145/E
- Art. 26 D.L. n. 104/13 – Circ. 21 febbraio 2014 n. 2/E

Accertamento imposta di registro

- Per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali la base imponibile è costituita dal “valore” del bene o del diritto oggetto di trasferimento (art. 43, primo comma, lettera a) del DPR 131/86.
- il valore dei beni e dei diritti è quello dichiarato in atto dalle parti e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. Per gli atti che hanno per oggetto immobili o aziende il valore da assoggettare ad imposta di registro va inteso quale “valore venale in comune commercio”, indipendentemente dal corrispettivo pattuito (art. 51).
- Il Testo Unico dell’imposta di Registro attribuisce inoltre all’Ufficio competente il potere di controllare il valore dichiarato dalle parti, avendo riguardo – per le aziende - “al valore complessivo dei beni che compongono l’azienda, compreso l’avviamento (...), al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie”(articolo 51, terzo e quarto comma)”.

Accertamento imposta di registro

- Nonostante tale differenza nei presupposti impositivi, era prassi costante degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria accertare automaticamente la plusvalenza reddituale derivante da cessione di immobili e aziende in via presuntiva in base alle risultanze degli accertamenti di valore effettuati in sede di applicazione dell'imposta di registro. L'accertamento ai fini delle imposte sui redditi era poi esteso anche ai fini Irap.
- L'impostazione degli Uffici, peraltro, era peraltro generalmente accolta dalla giurisprudenza di legittimità che aveva costantemente ribadito che in presenza di divergenze tra valore accertato e corrispettivo dichiarato *“resta a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato, mediante la prova, desumibile dalle scritture contabili o da altri elementi, di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore”* (Cass. nn. 18705/2010, 19830/2008, 4057/2007, 1447/2006, 21005/2005, 19548/2005, 14448/2000, 2101/1990, 4914/1986.).

Accertamento imposta di registro – D. Lgs. 147/2015

- Norma di interpretazione autentica (valida con effetti retroattivi):
- *Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonche' per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non e' presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.*

**LA RESPONSABILITA' DEL
CESSIONARIO PER I DEBITI
FISCALI NELL'AMBITO DELLA
CESSIONE DI AZIENDA**

LA RESPONSABILITA' CIVILISTICA DEL CESSIONARIO

- CENNI

- La disciplina della responsabilità del cessionario di azienda trova collocazione all'interno del Titolo VIII, Libro V del Codice Civile.
- Tale sezione contiene, *in primis* all'articolo **2555**, la nozione di azienda definita come *"il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.
- Della cessione dei debiti relativi all'azienda si occupa in particolare l'articolo **2560 c.c.** che stabilisce, al comma 1, che l'alienante non sia liberato dei debiti inerenti l'azienda ceduta ed anteriori alla data del trasferimento stesso, se non risulti che i creditori vi abbiano acconsentito.
- Lo stesso articolo al comma 2 prevede inoltre che, nell'ambito del trasferimento di un'azienda commerciale, anche l'acquirente sia chiamato a rispondere dei debiti in parola purché gli stessi risultino dai libri contabili.

LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO segue

- Alle disposizioni generali contenute nel codice civile si affianca la disciplina speciale applicabile ai debiti tributari e contenuta all'articolo 14 del D.Lgs. 472/1997 che, al fine della costituzione di responsabilità in capo al cessionario, prescinde dalla iscrizione degli stessi nei libri contabili e si rende applicabile anche alle cessioni di aziende non commerciali.
- Il predetto articolo 14, al comma 1, stabilisce 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 dell'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».*
- Lo stesso articolo, al comma 2 circoscrive l'obbligazione del cessionario al debito risultante alla data del trasferimento dagli atti degli uffici dell'Amministrazione Finanziaria o altri enti preposti.

LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO segue

- La responsabilità solidale del cessionario in ambito fiscale è quindi qualificabile come:
 - **dipendente e successiva** rispetto a quella del cedente il quale deve essere preventivamente escusso ai fini dell'applicabilità dell'istituto;
 - **oggettiva** in quanto la stessa risulta essere limitata *“al valore dell'azienda o del ramo di azienda”* indipendentemente dal comportamento delle parti;
 - **limitata nel tempo** in quanto è circoscritta alle sanzioni ed imposte riferibili a violazioni commesse nell'anno della cessione o nei due precedenti o a quelle già irrogate e contestate al momento del trasferimento.
- Tale regime di responsabilità risulta essere **ulteriormente limitabile** tramite l'attivazione di una speciale procedura prevista dallo stesso articolo 14.

LA RESPONSABILITA' TRIBUTARIA DEL CESSIONARIO

- In particolare, il 3 comma dell'articolo impone agli Uffici ed Enti preposti di rilasciare, qualora l'interessato ne faccia richiesta, un certificato da cui risultino le contestazioni in corso e/o quelle già definite per le quali i debiti non siano stati soddisfatti.
- Qualora dal certificato non risultino contestazioni e/o passività o qualora gli Uffici non provvedano al rilascio dello stesso entro 40 giorni dalla richiesta, il cessionario potrà ritenersi **pienamente liberato** da responsabilità.
- Tuttavia, per espressa previsione normativa (comma 4 dell'articolo 14), le limitazioni di responsabilità sino ad ora analizzate non si considerano applicabili qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari.
- Salvo prova contraria, la frode si presume nei casi in cui il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla contestazione di una violazione avente rilevanza penale.

NOVITA' INTRODOTTE DAL D.Lgs 158/2015

- Il D.Lgs 158/2015 è intervenuto sulla disciplina in parola integrando quest'ultima mediante aggiunta dei commi 5-bis e 5-ter rispettivamente in tema di procedure fallimentari e nozione di "cessione di azienda".
- In particolare, il comma 5-bis prevede che la normativa sulla corresponsabilità tributaria del cessionario in parola debba essere **disapplicata** qualora la cessione di azienda avvenga nell'ambito di una procedura concorsuale, di un accordo di ristrutturazione dei debiti, di un piano attestato, di un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento o di liquidazione di patrimonio.
- L'introduzione del comma 5-ter, infine, recepisce espressamente un orientamento già da tempo consolidatosi in via interpretativa estendendo l'ambito di applicazione dell'articolo 14 a *"tutte le ipotesi di trasferimento di azienda ivi compreso il trasferimento"*.