

OCDEC Torino – Corso sulle clausole contrattuali

Ottavo incontro - 20 gennaio 2025: «Il contratto di affitto e cessione d'azienda»

Profili fiscali

a cura di Maria Carmela Ceravolo

Indice

- Introduzione: nozione fiscale di azienda
- Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi
- Specifiche fattispecie
- Cessione d'azienda ai fini IRAP
- Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta: IVA; imposte di registro, ipotecarie e catastali. Le novità introdotte dal D.Lgs.139/24 a decorrere dall'1/1/2025
- Profilo sanzionatorio e responsabilità del cessionario
- Affitto d'azienda – profili fiscali
- Problematiche fiscali rilevanti
- Profili di responsabilità dell'affittuario



Introduzione

Nozione fiscale di azienda

Con varie pronunce, l'AF ha chiarito che ai fini fiscali va assunta la definizione di azienda elaborata ai fini civilistici, precisando, altresì, che il termine "**azienda**" deve essere inteso in senso ampio, comprensivo anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli **rami d'azienda**.

Il riferimento è **l'art.2555 del cod.civ.** e la definizione di azienda come il **complesso dei beni organizzati** dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, ovvero quell'*universitas* di beni materiali, immateriali e rapporti giuridici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività d'impresa e quindi **non i singoli beni che compongono l'azienda**.

Sotto il profilo fiscale, il complesso aziendale trasferito deve essere autonomo e atto a produrre reddito. Ciò significa che è possibile porre in essere una serie di cessioni aventi ad oggetto singoli beni senza che possa applicarsi la disciplina sulla cessione d'azienda anche se, nel complesso, viene ceduta l'intera azienda. Fatti salvi i casi di simulazione (Circ. 19/12/97 n. 320/E par. 1.2.2)

Il ramo d'azienda

Il ramo d'azienda è un insieme di beni che può funzionare in maniera indipendente (ad es. diversa sede di produzione, filiale o succursale).

Nell'individuazione del ramo da cedere è possibile escludere alcuni beni (ad esempio l'immobile di proprietà che rimane in capo al cedente per poi essere dato in locazione al cessionario) o alcuni debiti e crediti bancari. In proposito la Cassazione (n.897 del 25.01.02) ha precisato che si ammette la sussistenza di una cessione d'azienda anche se risultano esclusi taluni beni purché risulti il trasferimento di un complesso organico unitariamente considerato. Si può vendere l'azienda mediante singole cessioni di azienda o di rami d'azienda ma attenzione che se quelle cessioni avvengono nei confronti di uno stesso soggetto si può configurare il caso della **cessione frazionata d'azienda** ovvero la cessione mediante una serie di cessioni di singoli beni al fine di evitare l'assoggettamento all'imposta di registro per alcuni immobili di proprietà ovvero per occultare valori di avviamento mediante la cessione di singoli beni.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Normativa di riferimento

Estremi	Contenuto
Art.9 co.5 T.U.I.R.	Alle cessioni a titolo oneroso sono equiparati, ai fini fiscali, gli atti a titolo oneroso che importano la costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e i conferimenti in società
Art.86 T.U.I.R.	<p>Regola generale: art. 86 co.2 T.U.I.R. La cessione d'azienda a titolo oneroso, compreso il valore di avviamento, costituisce realizzo di plusvalenza</p> <p>Eccezione: art. 58 co. 1 T.U.I.R. 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.</p> <p>Art. 86 co.4 T.U.I.R. Se l'azienda è posseduta da almeno 3 anni, la plusvalenza realizzata concorre a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio del realizzo ovvero – previa opzione in dichiarazione – in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, non oltre il quarto.</p> <p>Art. 17 co.1 lett. g) T.U.I.R. Se il cedente è un imprenditore individuale e l'azienda è posseduta da più di 5 anni, la plusvalenza realizzata può – su opzione del contribuente – essere assoggettata a tassazione separata. In tal caso è da escludersi la rateizzazione della plusvalenza di cui all'art. 86, co. 4 T.U.I.R.</p>
Art.101 co.1 T.U.I.R.	Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa sono deducibili se realizzate mediate cessione a titolo oneroso o mediante risarcimento anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento dei beni
Art.109 co.2 lett. a) T.U.I.R.	Ai fini delle imposte sui redditi un'operazione di cessione d'azienda si considera effettuata alla data di stipula dell'atto di cessione oppure, se successiva a quella di stipula, alla data in cui si perfeziona l'efficacia dell'atto medesimo

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Art.86 T.U.I.R.

La **cessione d'azienda a titolo oneroso** è una tipica operazione di compravendita con oggetto l'azienda e, a differenza delle altre operazioni di riorganizzazione aziendale (trasformazioni, conferimenti, fusioni, scissioni), **non è un'operazione "neutra"** ma è **un'operazione "realizzativa"** dei plusvalori insiti nei beni aziendali, è un'operazione **fiscalmente rilevante per natura** proprio perché configura la fuoriuscita dei beni d'impresa dalla sfera giuridica del cedente e l'ingresso nella disponibilità del cessionario chiudendo il ciclo fiscale e rendendo tassabili gli eventuali plusvalori latenti realizzando la monetizzazione del plusvalore maturato sul complesso aziendale.

La forma giuridica prevale quindi, nel determinare le conseguenze giuridiche e fiscali dell'operazione, sulla funzione perseguita a seguito del trasferimento che può essere anche meramente organizzativa all'interno di un gruppo societario.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

La cessione può configurare in capo al cedente **plusvalenze (art.86 co. 2 T.U.I.R.)** o **minusvalenze (art.101 co.1 T.U.I.R.)** fiscalmente rilevanti che devono essere calcolate con riferimento all'intera azienda intesa come universalità dei beni comprensiva dell'avviamento. Plusvalenza e minusvalenza Rientrano nella categoria dei **redditi d'impresa**, a prescindere dalla natura del soggetto, impresa individuale o collettiva, che pone in essere la cessione.

Rientra, invece, nella categoria dei **redditi diversi** la plusvalenza realizzata tramite cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale precedentemente concessa in affitto o usufrutto ovvero dell'azienda posseduta da un privato non imprenditore.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

art. 86 co. 2 del T.U.I.R. – Determinazione plusvalenza

Se la cessione d'azienda avviene a titolo oneroso, la plusvalenza realizzata è costituita dalla **differenza** fra:

Corrispettivo pattuito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione

meno

Costo non ammortizzato dei beni costituenti l'azienda

La plusvalenza realizzata nell'ambito della cessione d'azienda deve essere **determinata unitariamente** e non con riferimento ai singoli beni che la compongono.

L'acquirente iscrive i valori di cessione rilevanti ai fini degli ammortamenti e delle successive cessioni.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

art. 86 co. 2 del T.U.I.R. – Determinazione plusvalenza

Si definisce l'operazione di cessione d'azienda, infatti, **un'operazione simmetrica** in cui il **prezzo pagato** dal cessionario rappresenta il **costo** da questo sostenuto **per l'acquisto del complesso aziendale (più l'eventuale avviamento)**.

Il costo, in quanto tale, ai sensi dell'articolo 110 del T.U.I.R., costituisce il valore fiscalmente riconosciuto dei beni facenti parte dell'azienda, sul quale il cessionario calolerà i futuri ammortamenti e determinerà le plusvalenze o minusvalenze in caso di successiva cessione.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

art. 86 co. 2 del T.U.I.R. – Determinazione plusvalenza

Ripartizione del prezzo sui singoli beni da parte dell'acquirente

L'acquirente, da parte sua, iscriverà nel proprio bilancio i singoli cespiti dell'azienda acquisita, in base al **corrispettivo contrattuale**, e tali valori saranno riconosciuti anche fiscalmente. L'eventuale eccedenza del prezzo pagato rispetto al valore corrente complessivo dei beni acquisiti (al netto delle passività trasferite) costituirà l'avviamento, iscrivibile come tale tra le immobilizzazioni immateriali.

Una problematica si può verificare, in genere, quando il prezzo pagato per l'acquisto del complesso aziendale è pattuito in misura globale e non analitica sui singoli beni.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

art. 86 co. 2 del T.U.I.R. – Determinazione plusvalenza

Non è detto che il contratto di cessione contenga la **ripartizione del prezzo sui singoli cespiti** e, anche quando tale imputazione ci fosse, essa potrebbe non essere vincolante ai fini della evidenziazione di tali valori nelle scritture contabili dell'acquirente. In tal caso, la ripartizione del corrispettivo globale tra i vari beni sembra poter essere effettuata unicamente **a discrezione del cessionario**, che potrà valutare la convenienza a imputare il prezzo pagato sui beni a più elevato coefficiente di deducibilità.

E' opportuno evidenziare, tuttavia, che qualora tale allocazione fosse utilizzata senza ragionevolezza, solo al fine di conseguire un indebito risparmio d'imposta tramite la trasmissione di costi fiscali da un cespite a un altro, potrebbe trovare applicazione la norma antielusiva contenuta nell'articolo 37-*bis* Dpr 600/73, che consente all'AF di disconoscere i vantaggi fiscali in tal modo ottenuti.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

art. 86 co. 2 del T.U.I.R. – Determinazione plusvalenza

Determinazione del prezzo

Non esiste alcun obbligo giuridico di stabilire il prezzo in misura pari al **valore di mercato dell'azienda**; pertanto la fissazione di un prezzo inferiore non è di per sé censurabile dall'AF.

E' evidente, tuttavia, che una significativa divergenza tra i due valori può indurre l'AF a presumere un occultamento del corrispettivo e proceda ad accertamento in mancanza di valide motivazioni del contribuente. E' il caso della crisi finanziaria che può avere indotto il venditore a cedere l'azienda sottocosto.

Due questioni controverse nella determinazione della plusvalenza sono: la presenza di beni ad uso promiscuo (auto, telefono etc) o di un contratto di leasing in corso.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Determinazione plusvalenza in presenza di clausole contrattuali di revisione del prezzo (cd. Clausole di adjustment del prezzo)

Ad esempio, clausole che prevedono un aggiustamento del prezzo legato alla puntuale misurazione di determinate grandezze quali: la consistenza del magazzino, la puntuale quantificazione della bontà dei crediti ricompresi nell'azienda, il puntuale conteggio delle posizioni verso i dipendenti per ratei, TFR e similari, etc.

Tutte quantificazioni che generalmente avvengono in contraddittorio tra le parti.

Tipiche sono le clausole di c.d. *earn-out* in base alle quali il prezzo risulta condizionato da determinati risultati dell'azienda in epoche successive al trasferimento. Tipica situazione che viene a crearsi quando il venditore continua a essere coinvolto nella gestione dell'azienda per assicurarne lo sviluppo.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Determinazione plusvalenza in presenza di clausole contrattuali di revisione del prezzo (cd. Clausole di adjustment del prezzo)

Vi sono poi, da ultimo, seppur concettualmente differenti, ma che hanno analoghi impatti contabili, una terza tipologia di clausole correlate alle dichiarazioni e alle garanzie prestate dal cedente alle quali è associato l'obbligo di pagamento di indennizzi al verificarsi di un fatto che comporti violazione di quanto dichiarato dal venditore medesimo (es. garanzia di inesistenza di obblighi previsti dalla legislazione ambientale).

Per il cessionario il maggior prezzo è portato a incremento dell'avviamento e quindi, si modificano le quote di amm.to future per concludere l'amm.to fiscale.

Per il cedente, si applica la norma ordinaria della plusvalenza.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici e fiscali della cessione (art.109 co.2 T.U.I.R.)

Gli effetti giuridici e fiscali della cessione d'azienda decorrono dalla data della stipula del relativo atto.

E' consentito alle parti accordarsi per **differire** gli effetti traslativi ad un momento successivo alla stipula. Il **differimento degli effetti giuridici** comporta il **differimento degli effetti fiscali**.

Viceversa in assenza di norme che consentano la **retrodatazione degli effetti fiscali** rispetto al momento in cui si esplicano gli effetti giuridici, questa è da ritenersi inammissibile.

Attenzione alla vendita con riserva della proprietà nella quale rileva in ogni caso la **consegna e non l'integrale pagamento del prezzo**. (par. 38 OIC 19).

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici e fiscali della cessione

Per i soggetti che applicano il c.d. *principio di derivazione rafforzata* (no micro-imprese ex art.2435 ter cod.civ.) **valgono i criteri previsti dai rispettivi principi contabili.**

L'OIC 16 (paragrafo 31) fa coincidere la contabilizzazione con il trasferimento dei **rischi e dei benefici**, circostanza che si verifica (normalmente) quando viene **trasferito il titolo di proprietà.**

Per i beni (aziende comprese) per il cui trasferimento è richiesto l'**atto pubblico** (par. 38 OIC 19), **il trasferimento dei rischi e benefici si verifica con la data della stipulazione del contratto di compravendita.**

In caso di non coincidenza del momento giuridico – «formale» del trasferimento della proprietà dell'azienda, rispetto al trasferimento «sostanziale» della stessa in termini di rischi e benefici, prevale fiscalmente quest'ultimo.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici della cessione - Vendita con riserva della proprietà

La **vendita con riserva della proprietà** è quel contratto di vendita con il quale l'acquirente ottiene il godimento immediato di un bene, assumendone i relativi rischi, senza però acquistarne la proprietà, che rimane in capo al venditore **fino al pagamento dell'ultima rata di prezzo** (ipotesi di pagamento dilazionato).

Ai fini IRES, rileva in ogni caso la consegna e non l'integrale pagamento del prezzo. In caso di inadempimento del compratore (es. mancato pagamento del prezzo e successiva **restituzione dell'azienda al cedente**), si verifica una «nuova cessione d'azienda di segno contrario» rispetto alla prima cessione con riserva. Quindi, **se il valore dell'azienda riconsegnata è inferiore al valore residuo del credito derivante dalla cessione iniziale**, la differenza rappresenta una perdita su crediti deducibile ai fini IRES (*ex art. 101 TUIR*) (risposta 92/19)

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici della cessione - Vendita con riserva della proprietà

Con riferimento al soggetto che cede un bene con riserva di proprietà, il Tuir individua come **periodo d'imposta nel quale il componente positivo concorre alla formazione del reddito quello in cui avviene la conclusione del negozio e non il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia** ([articolo 109](#), comma 2, [circolare n. 41/2002](#), paragrafo 6 e [risoluzione n. 91/2016](#)).

Mediante tale disposizione, il legislatore ha voluto evitare possibili iniziative dei contribuenti finalizzate a rilevare il componente positivo emergente dall'operazione solo al momento del successivo trasferimento formale della proprietà ([risoluzione n. 338/2008](#)).

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici della cessione – Affitto d'azienda con obbligo d'acquisto

Il contratto di **locazione con patto di futura vendita** è un **contratto atipico** all'interno del nostro sistema civilistico. Esso, infatti, tutela le parti che hanno voluto stipulare una locazione anticipatamente e strumentalmente collegata ad una successiva **promessa di vendita** (contratto preliminare di compravendita). Da quanto detto, stante fattispecie deve considerarsi come un contratto atipico costituito dalla **fusione delle cause dei due contratti tipici** (vendita e locazione) in cui la causa principale è quella del **trasferimento di proprietà**.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici della cessione – Affitto d'azienda con obbligo d'acquisto

L'operazione di **locazione con patto di futura vendita** si articola in **due fasi contrattuali successive**:

- 1) una prima nel corso della quale il potenziale compratore acquisisce il **godimento** dell'azienda corrispondendo un canone periodico;
- 2) una seconda fase nel corso della quale il medesimo soggetto acquista (sulla base di un obbligo oppure anche solo di una facoltà, previsti fin dall'inizio) la **proprietà** del bene pagando una somma a saldo del prezzo, che tiene conto di quanto già anticipato nel corso della prima fase.

Il contratto di locazione con patto di riscatto vincolante per entrambi i contraenti è da considerarsi una cessione, sia ai fini delle IIDD che ai fini Iva.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Effetti giuridici della cessione – Affitto d'azienda con obbligo d'acquisto

In presenza di un contratto di locazione con **clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia, è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio.**

La **finalità** dell'anticipazione del momento in cui, ai fini fiscali, si considera verificato il trasferimento della proprietà è prettamente **antielusiva**, intendendosi evitare che, mediante l'apposizione di una clausola di riserva di proprietà a un contratto di vendita o mediante la stipulazione di un contratto di locazione con patto di futura vendita, sia indebitamente rinviata al futuro, da parte del venditore o del locatore, la rilevazione del componente positivo di reddito.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Tassazione

La cessione d'azienda a titolo oneroso può generare una plusvalenza che ha 3 diverse modalità di:

- 1. tassazione ordinaria**, interamente nell'esercizio in cui è realizzata (*ex art. 86 co. 4 del TUIR*);
- 2. tassazione in un massimo di 5 quote costanti**, qualora l'azienda ceduta sia **posseduta da almeno 3 anni** (*ex art. 86 co. 4 del TUIR*); (no per imprenditore individuale e unica azienda);
- 3. tassazione separata, solo per l'imprenditore individuale**, qualora l'azienda ceduta sia posseduta da almeno 5 anni (*ex art. 58 e art. 17 co. 1 lett. g) del TUIR*).

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Schema riepilogativo

Tipologia Soggetto	Tassazione ordinaria e opzione tassazione frazionata	Tassazione separata
Imprenditore individuale (unica azienda)	no opzione per la tassazione frazionata	sì, se azienda posseduta da almeno 5 anni
Imprenditore individuale (più aziende)	sì opzione per tassazione frazionata, se azienda posseduta da almeno 3 anni	sì, se azienda posseduta da almeno 5 anni
Società di persone e società di capitali	sì opzione per tassazione frazionata, se azienda posseduta da almeno 3 anni	no

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Cessione dell'unica azienda affittata dall'imprenditore individuale

Art. 67, comma 1, lett. h), del T.U.I.R.

Affitto unica azienda da parte imprenditore individuale

Il reddito dell'affitto non si considera conseguito nell'esercizio dell'impresa ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plus concorrono a formare il reddito complessivo come **redditi diversi**.

L'affitto dell'unica azienda costituisce, dal punto di vista fiscale, un fenomeno di “**sospensione dell'esercizio di impresa**”, e non di sua definitiva “cessazione”.

Cessione d'azienda ai fini delle imposte sui redditi

Casistiche particolari

- **Trasferimento fondi rischi tassati e non dedotti:** interpello n. 305/2022 - con l'acquisto dell'azienda, l'acquirente iscrive a titolo originario, sussistendone i presupposti e nel rispetto delle regole contabili, i fondi per rischi con piena rilevanza fiscale. Il successivo utilizzo dei fondi (frutto di un'autonoma valutazione dell'acquirente in sede di acquisto dell'azienda) seguirà le proprie regole contabili con il conseguente riconoscimento fiscale.
- **Avviamento negativo:** ris.184/2007 va contabilizzato come Fondo rischi e oneri futuri, il cui utilizzo viene tassato;
- **Ripartizione del prezzo sugli elementi dell'attivo per acquirente:** Cassazione n.9950/08, è libera ma sempre vincolata al rispetto dei criteri di correttezza e veridicità;
- **Cessione d'azienda al cui interno vi è un contratto di leasing in corso:** l'eventuale differenza tra valore corrente del bene e il suo costo residuo per il *leasing* e il riscatto concorre a formare la plusvalenza unitaria;
- **Plusvalenza da cessione impresa familiare:** risoluzione 233/2008 conferma che la plusvalenza va imputata interamente al titolare

Cessione d'azienda ai fini IRAP

Per le società di capitali ex art. 5 del DLgs. 446/97, **le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da cessione (dettato normativo parla di *trasferimenti*) di azienda o di rami di azienda sono irrilevanti** ai fini della determinazione del valore della produzione netta (art. 5 co. 1 del D.Lgs. 446/97).

La stessa disciplina vale per gli enti commerciali e le società di persone che hanno optato per il calcolo dell'IRAP ai sensi dall'art.5 del DLgs.446/97 (base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del cod.civ.).

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IVA

Operazione fuori campo IVA (*ex art. 2, co. 3, lett. b) DPR 633/72*, non è considerabile una cessione di beni.

Perché ciò sia valido, **il complesso di beni ceduto (azienda) deve costituire effettivamente una *universitas* di beni organizzati e finalizzati allo svolgimento di un'attività economica** (la effettiva sussistenza deve essere valutata caso per caso).

IMPOSTA DI REGISTRO

Ex art. 40 co. 1 del DPR 131/86 (c.d. principio di alternatività IVA-registro) la cessione d'azienda è **assoggettata ad imposta proporzionale di registro. L'imposta di registro è differenziata a seconda dei beni da 0,5%, 3% o 15%**

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IMPOSTA DI REGISTRO e le modifiche del D.Lgs. 139/2024

La disciplina della tassazione degli atti di cessione a titolo oneroso di aziende o rami di azienda, è contenuta negli artt. 23, commi 1 e 4, 43, comma 1, lettera a) e 51, commi 1, 2 e 4, T.U. Imposta di Registro (D.P.R. 131 del 26 aprile 1986).

L'art. 2 del D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139 (in GU n. 231 del 2 ottobre 2024), nel modificare alcune disposizioni concernenti l'imposta di registro, è intervenuto anche sui citati artt. 23 e 51 T.U., lasciando invariata la disposizione dell'art. 43, comma 1, lettera a).

Le modifiche hanno effetto dall'1/1/2025

Con riguardo al citato **art. 23**, il D.Lgs. 139/2024 (art. 2 lett. i) è intervenuto soltanto sul comma 4, sostituendolo interamente.

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IMPOSTA DI REGISTRO e le modifiche del D.Lgs. 139/2024

La nuova previsione non sembra aver tuttavia comportato alcuna novità sostanziale rispetto all'attuale disciplina, in quanto si limita a esplicitare, il principio – peraltro sempre applicato in concreto – già enunciato al primo comma dell'art. 23, rimasto invariato:

- applicazione aliquote previste per i trasferimenti a titolo oneroso aventi a oggetto le diverse tipologie di beni che compongono l'azienda o il ramo di azienda, sulla base dell'imputazione a tali beni di una quota parte del corrispettivo da individuare secondo una ripartizione indicata nell'atto o nei suoi allegati;
- applicazione aliquota più elevata qualora non vengano pattuiti corrispettivi separati, si applica l'aliquota più elevata;
- “ventilazione” delle passività, già presente nella versione

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IMPOSTA DI REGISTRO e le modifiche del D.Lgs. 139/2024

L'art. 2, lett. t) del D.Lgs. 139/2024, è intervenuto anche sull'art. 51 del T.U., sostituendo il secondo e il quarto comma della norma.

Al co.2 è riportato quanto prima era previsto al co. 4.

Questa traslazione, apparentemente irrilevante, è invece assai significativa e si lascia apprezzare perché consente di superare le incertezze attualmente esistenti sulla rilevanza della passività aziendali (*“quelle inerenti all'azienda risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile”* tranne quelle indicate dalla norma ora in commento) nel calcolo della base imponibile dell'azienda o del ramo di azienda.

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IMPOSTA DI REGISTRO e le modifiche del D.Lgs. 139/2024

Nella formulazione dell'art. 51 in vigore fino al 31/12/2024, infatti, l'incidenza della passività (a scomputo del valore aziendale) era prevista esclusivamente in relazione all'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

Con la suddetta traslazione dal quarto al secondo comma la base imponibile ai fini dell'imposta di registro deve quindi essere determinata **al netto delle passività trasferite all'acquirente, purché inerenti all'azienda ceduta, e non relegato più il rilievo delle passività alla sola fase del controllo postumo.**

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IMPOSTA DI REGISTRO e le modifiche del D.Lgs. 139/2024

Altre due sono le novità da segnalare e riguardano la fase dell'accertamento.

Ai sensi del nuovo comma 4, infatti:

- in sede di controllo del valore dei beni e dei diritti reali aziendali, l'ufficio dovrà tener conto (non sembra che si tratti più, dunque, di una mera facoltà) anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e procede ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto;
- l'ufficio potrà controllare anche la congruità della ripartizione del corrispettivo di cui all'articolo 23 comma 4.

Cessione d'azienda nell'imposizione indiretta

IMPOSTA DI REGISTRO – IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI

Beni aziendali	Imposta di registro	Imposte ipotecaria e catastale
Avviamento	3%	-
Crediti	0,5% o 3% (diversi orientamenti giurisprudenziali)	-
Altri beni mobili	3%	-
Immobili	15% (salvo casi particolari) 200 terreni e pertinenze con agevolazioni per la Piccola Proprietà Contadina 200 euro se immobili strumentali alle condizioni dell'art. 1 co. 237 L. 234/2021 9% in tutti gli altri casi	50 + 50 euro 200 + 1% PPC 200 + 200 se immobili strumentali art. 1 co. 237 L. 234/2021

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Regola generale: articolo 2560 codice civile

L'acquirente risponde solidalmente dei debiti se questi risultano dalle scritture contabili

Deroga: Non si applica ai debiti tributari, per i quali vige la norma speciale dell'articolo 14 del D. Lgs. 472/1997

Secondo la disciplina prevista dall'art.14 il **cessionario dell'azienda** (o del ramo d'azienda) è **responsabile in solido per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni** riferibili a:

- violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione;
- violazioni già contestate e sanzioni già irrogate nel medesimo periodo, anche se commesse in epoca anteriore.

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Tale **responsabilità solidale** ha **carattere generale** e opera con riferimento a qualsiasi tributo, a prescindere dall'ente impositore, e **non viene meno qualora il contratto di cessione sia poi risolto per inadempimento**.

La **solidarietà tributaria tra cedente e cessionario**, in caso di trasferimento d'azienda, rappresenta quindi **un principio cardine introdotto dal legislatore tributario a precisa tutela dell'interesse pubblico**.

Questa norma, introdotta nell'ormai lontano 1997, non ha fatto altro che ampliare il dettato previsto dall'[art. 19](#) della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), rubricato "**Responsabilità *solidale del successore***".

Sicuramente la **ratio legis** è condivisibile ma può andare indubbiamente a bloccare o rendere più difficoltose alcune operazioni, a carattere straordinario, di **compravendita d'azienda** nel caso in cui siano presenti debiti tributari.

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Il legislatore ha voluto attribuire al cessionario due importantissime **limitazioni di responsabilità**, stabilendo le seguenti **esclusioni**:

- **preventiva escussione del cedente.** L'AdE o l'AdR, nel momento in cui intendono procedere nei confronti del cessionario, devono dimostrare di aver esperito infruttuosamente l'azione esecutiva a danno del cedente, oppure l'impossibilità di ad esempio per mancanza di beni;
- la responsabilità solidale (dunque sussidiaria) **non può eccedere il valore dell'azienda o del ramo d'azienda acquisito**;
- non è soggetta a limitazioni se la **cessione** è stata **effettuata in frode dei crediti tributari**, anche se avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni (la frode si presume, salvo prova contraria, se il trasferimento è eseguito entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penale).

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Occorre, inoltre, ricordare che per rilevare la responsabilità del cessionario **non è indispensabile** che il **trasferimento** dell'azienda **risulti da apposito atto materiale**, essendo invece sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione (salvo prova contraria) desunta ex [art. 15, comma 1](#), lett. d), D.P.R. n. 131/1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio o da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Certificato dei carichi pendenti

Il cessionario, per tutelarsi dalla responsabilità che potrebbe essergli attribuita mediante questa compravendita può essere posto in grado di **conoscere preventivamente l'ammontare dell'indebitamento** secondo la previsione contenuta nell'[art. 14, comma 3](#), del D.Lgs. n. 472/1997.

Secondo questa previsione gli uffici dell'AF e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza 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.**

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Certificato dei carichi pendenti

Il rilascio di questo certificato, se **negativo**, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato qualora il certificato non sia rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta.

Sempre a tutela del cessionario nel certificato devono essere enunciate anche le **violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione o nel biennio precedente e già constatate**, ancorché alla data del trasferimento non sia stato ancora emesso il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione.

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Certificato dei carichi pendenti

Valore limite: Secondo la prassi dell'Amministrazione finanziaria, il valore da assumere quale limite alla responsabilità solidale del cessionario è rappresentato da quello **accertato ai fini del registro** o, in mancanza di accertamento, da quello **dichiarato dalle parti**.

Validità temporale: La certificazione dei carichi fiscali pendenti ha una **validità di 6 mesi** dalla data di emissione.

Mancato esonero dalla responsabilità: Il cessionario **non** può ritenersi **esonero da responsabilità** in riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato (o la data di scadenza del termine dei 40 giorni in caso di mancato rilascio) e quella in cui avviene il trasferimento dell'azienda.

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Frode tributaria

Se il **trasferimento** d'azienda è avvenuto **in frode ai crediti di natura tributaria**, ai sensi dell'[art. 14, co.5](#), del D.Lgs. n. 472/1997, vengono meno tutte le limitazioni alla responsabilità del cessionario anzidette. Questa disposizione normativa, infatti, stabilisce che la frode si **presume**, salvo prova contraria, se il trasferimento è effettuato nei **sei mesi successivi alla constatazione di una violazione di natura penale**. In tal caso **nessuna limitazione della responsabilità** può essere fatta valere dal cessionario, sia che si tratti di frode concretamente accertata e provata, sia che si tratti di frode semplicemente presunta e non vinta da prova contraria. Di conseguenza, **nessun effetto limitativo** e tanto meno **liberatorio** può derivare dal certificato eventualmente rilasciato o dal mancato rilascio nel termine di 40 giorni.

La responsabilità per debiti tributari nella cessione d'azienda

Frode tributaria

Il cessionario risponderà pertanto **solidamente** e **senza il beneficio della previa escussione del cedente**, oltre che **illimitatamente**, di tutte le violazioni commesse dal cedente fino alla data del trasferimento, anche se a tale data le violazioni stesse non fossero state ancora constatate.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – imposte dirette e indirette

Sul piano fiscale con riferimento all'affitto di azienda bisogna distinguere se il soggetto che affitta sia:

- 1) una società o
- 2) imprenditore individuale.

Se il **locatore** è una società o imprenditore che affitta un ramo di azienda o non l'unica azienda non perde la qualifica di imprenditore e pertanto, per i canoni di affitto e gli altri proventi derivanti dal contratto di locazione è soggetto alla tassazione di cui all'**art. 55 e seguenti del T.U.I.R.**

Nel caso di **affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale** egli perde lo status di soggetto passivo ai fini IVA per l'assenza del requisito soggettivo di cui all'art. 4 del DPR 633/72, e i canoni di locazione percepiti rientrano tra i **Redditi diversi di cui all'art. 67, co.1 lett. h) del TUIR** e, pertanto, sono soggetti a **IRPEF** ma non a **IRAP** in quanto non conseguiti per lo svolgimento di attività commerciali.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – imposte dirette e indirette

Ai fini Irpef, inoltre il canone percepito dall'imprenditore individuale che ha locato l'unica azienda, oltre ad essere qualificabile come **reddito diverso**, ai sensi dell'**articolo 67, comma 1, lett. h)**, T.U.I.R. e, quindi, rilevante in base al **principio di cassa**.

L'ammontare imponibile è pari alla **differenza tra:**

i canoni percepiti e le eventuali **spese sostenute per la produzione degli stessi** (C.T.C sentenza n.2489/2002), come le spese di **manutenzione e riparazione straordinaria e ammodernamento**, di cui all'**art. 71, co. 2, T.U.I.R.**

Specularmente, se l'affittuario alla data del contratto di concessione in godimento dell'azienda non rivestiva già la qualifica di imprenditore commerciale, ma la acquisisce per **effetto di tale operazione il canone d'affitto** diventa, quindi, un **costo deducibile dal reddito d'impresa** e dalla base imponibile Irap (qualora sia soggetto passivo di tale imposta).

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – imposte dirette e indirette

I canoni di locazione incassati in tale periodo **sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA**, rientrando, quindi, in quello dell'**imposta di registro proporzionale**, nella misura del **3%** (circolare n. 26/E/1985).

È, tuttavia, possibile beneficiare di un risparmio d'imposta, **se il contratto d'affitto d'azienda distingue il canone riferibile alla parte immobiliare**, rispetto a quello relativo alla parte **restante del complesso aziendale affittato**: la quota di canone riferibile alla componente immobiliare sconta, infatti, **la minor aliquota del 2%**, a differenza dell'ordinario **3%**, che continua a gravare sulla **quota non immobiliare**.

Se invece a seguito dell'affitto il concedente **mantiene la qualifica di imprenditore**, i canoni di locazione incassati: saranno soggetti ad **Iva 22%** e **all'imposta di registro in misura fissa** (euro 200), concorrono alla **formazione del reddito d'impresa** e della **base imponibile Irap** (ad esclusione dell'imprenditore individuale), come componenti positivi.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

L'affitto d'azienda, a differenza di altre operazioni connesse al trasferimento dei beni aziendali, quali la cessione ed il conferimento, non è “definitiva”, in quanto al termine della durata prevista nel contratto, l'azienda torna in capo al concedente.

La differenza tra il valore corrente iniziale dell'azienda e quello finale sono oggetto di conguaglio tra le parti.

La disciplina civilistica ha identificato una serie di obblighi che gravano sulle parti del contratto, per le quali si pongono una serie di problematiche da un punto di vista fiscale in particolare:

- 1) a chi spetta compiere gli **ammortamenti** dei beni strumentali facenti parte dell'azienda?
- 2) a chi spettano le **manutenzioni**?
- 3) come gestire le **giacenze** esistenti ad inizio del contratto?

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

- 1) **Ammortamenti** dei beni strumentali facenti parte dell'azienda: spettano al concedente, anche se non è più nel possesso dei beni, e dunque non li utilizza direttamente nell'esercizio della sua impresa? Ovvero all'affittuario, anche se egli non ha acquisito la proprietà di tali beni e dunque non ha sostenuto un costo specifico?

Regola (regime convenzionale ex art.2661 c.c.)

Il codice civile, all'articolo 2561, Il co., prevede **l'obbligo per l'affittuario di conservazione del livello di efficienza dei beni aziendali**; in considerazione di tale onere che grava sull'affittuario, il legislatore fiscale ha previsto espressamente che, nell'ambito di un affitto di azienda, la **deducibilità delle quote di ammortamento** dei beni materiali (articolo 102 comma 8 del d.P.R. 917/86) e immateriali (articolo 103 comma 4 del d.P.R. 917/86) **competete all'affittuario stesso.**

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

Deroga in contratto

Nel caso in cui le parti decidano convenzionalmente di **derogare alla previsione di cui all'articolo 2561 comma 2 del codice civile**, la titolarità del diritto di deduzione degli ammortamenti torna a poter essere esercitata esclusivamente dal **concedente**.

Si può dunque prevedere nel contratto di affitto, una espressa deroga al codice civile, e stabilire che del **deperimento dei beni aziendali** si è tenuto conto nella determinazione del canone di affitto, che dunque risulta comprensivo anche delle quote di ammortamento figurativamente determinate sui beni oggetto del trasferimento.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

Deroga in contratto

La **deroga convenzionale** presenta dunque **l'indubbio vantaggio di semplificare notevolmente la gestione contabile e fiscale dei cespiti**. Essa è tuttavia sconsigliabile laddove il concedente sia un imprenditore individuale (o un ente non commerciale) che affitta l'unica azienda, in tal caso infatti egli non potrà comunque portare in deduzione **l'ammortamento dei beni materiali e immateriali**, posto che per effetto di tale operazione perde la qualifica di imprenditore e la titolarità del relativo reddito. In tali circostanze, dunque, una **deroga pattizia all'obbligo di mantenimento dell'efficienza dell'azienda produrrebbe la deprecabile conseguenza di rendere definitivamente indeducibile l'ammortamento**.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

Quando la deducibilità dell'ammortamento sui cespiti compresi nell'azienda affittata compete all'affittuario, quest'ultimo deve determinarne l'ammontare facendo riferimento al **costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente**, utilizzando i coefficienti di ammortamento stabiliti per il settore di appartenenza dell'affittuario.

Chiaramente gli ammortamenti potranno essere effettuati dall'affittuario nei limiti del valore dei beni che non risulta esser stato già ammortizzato dal concedente.

Si noti che **la normativa non precisa le modalità con cui l'affittuario deve venire a conoscenza del costo ammortizzabile dei beni aziendali** e delle quote di ammortamento già dedotte dal concedente.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

Una soluzione operativa, che potrebbe consentire all'affittuario di mettersi al riparo da eventuali responsabilità tributarie derivanti da un'errata comunicazione dei predetti dati da parte del concedente, potrebbe essere l'allegazione al contratto di affitto di **una copia autenticata del registro beni ammortizzabili** o delle scritture inerenti i cespiti.

La **funzione degli ammortamenti dell'affittuario non è quella di ripartire il costo di acquisto in più esercizi in base al periodo di utilizzazione del bene**, ma piuttosto quella di **accantonare annualmente una somma destinata a ripristinare l'efficienza e la produttività aziendale**. Il "fondo ammortamento" assume in questo caso la natura non di posta rettificativa dell'attivo, ma di un **fondo di accantonamento oneri futuri** che si potrebbe denominare ad esempio "fondo reintegro cespiti azienda in affitto".

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

2) Le manutenzioni sui beni oggetto d'affitto d'azienda

Nel contratto di affitto di azienda le spese di manutenzione sono, normalmente, a carico dell'affittuario su cui grava l'obbligo di garantire la conservazione dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti (art. 2561 e 2562 del Codice civile).

Ai fini della deducibilità delle spese, Nel caso delle spese di manutenzione e riparazione, è opportuna una specifica **regolamentazione** da parte del **contratto**, in merito al soggetto obbligato alla loro esecuzione ed ai corrispondenti meccanismi di remunerazione tra le parti: in mancanza, si deve fare riferimento alle **disposizioni sulle locazioni**, in virtù delle quali le spese di manutenzione ordinaria sono a carico dell'affittuario, mentre quelle di natura straordinaria devono essere sostenute dal proprietario concedente.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

2) Le manutenzioni sui beni oggetto d'affitto d'azienda

Qualora le **spese di manutenzione e riparazione ordinaria** siano state sostenute dall'**affittuario**, sono dubbi i criteri da utilizzare per la loro deducibilità dal reddito d'impresa.

Trattandosi di **spese su beni di terzi**, si ritiene non è applicabile l'art. 102, comma 6, del D.P.R. 917/1986, secondo cui i **costi per manutenzioni e riparazione ordinaria** sono deducibili nel limite del 5% del costo complessivo dei beni risultante, all'inizio del periodo d'imposta, dal registro dei beni ammortizzabili. Tali oneri devono, pertanto, ritenersi fiscalmente rilevanti nell'**esercizio di competenza**. Vi è, tuttavia, chi sostiene che le spese di manutenzione e riparazione ordinaria sono soggette al predetto limite di deducibilità, anche in considerazione del fatto che l'affittuario è obbligato a tenere il registro non soltanto dei propri beni ammortizzabili, ma anche di quelli affittati.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

2) Le manutenzioni sui beni oggetto d'affitto d'azienda

Le spese di **manutenzione straordinaria** sono deducibili lungo la durata del contratto (e non oltre la stessa) – nel limite della quota imputabile a ciascun periodo d'imposta, coerentemente con i principi contabili – trattandosi di migliorie su beni di terzi.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

3) Le giacenze di magazzino

La contabilizzazione delle giacenze di magazzino è uno degli aspetti più controversi nell'ambito della gestione contabile dell'affitto d'azienda.

Nell'affitto di azienda è spesso consigliabile escludere dal perimetro del compendio aziendale affittato le giacenze di magazzino esistenti alla data di inizio dell'affitto, per ragioni di semplificazione della gestione dell'operazione nel suo complesso e dei suoi riflessi contabili.

Quando, invece, le parti non espungono dal contratto di affitto di azienda le giacenze esistenti alla data di consegna del compendio dal concedente all'affittuario, si pone il tema di come rappresentare nelle scritture contabili del conduttore le vicende che riguardano le giacenze di magazzino.

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Problematiche rilevanti

3) Le giacenze di magazzino

L'unica scelta possibile appare imputare a costo le merci trasferite all'affittuario (al momento del trasferimento o al momento del prelievo?), per contrapporre con il ricavo derivante dalla cessione. In contropartita del costo iniziale si rileva il debito verso locatore

Ai fini Iva non c'è presunzione di cessione per il locatore, trascorso un anno dal trasferimento, Cassazione 20443 del 6 ottobre 2011

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Responsabilità per i debiti tributari

Gli articoli **2559 e 2560 del Codice civile** regolano la cessione dei crediti e debiti relativa all'affitto di azienda.

Il primo comma dell'art. **2558** c.c. disciplina la successione nei contratti e recita: *“Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale”*. Tuttavia, il secondo comma recita: *“Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante”*.

Il legislatore ha previsto espressamente il passaggio dei debiti dal locatore al conduttore solo in caso di debiti derivanti da rapporti di lavoro subordinato e di debiti di imposta.

Per le responsabilità derivanti dal passaggio dei debiti tributari bisogna fare una **distinzione tra cessione d'azienda e affitto d'azienda**.

Nella **cessione d'azienda**, in base a quanto disposto dall'art. **14 del D.Lgs.**

Profili fiscali dell'affitto d'azienda – Responsabilità per i debiti tributari

Nella **cessione d'azienda**, in base a quanto disposto dall'art. **14 del D.Lgs. 472/97** il cessionario risulta essere responsabile per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nel periodo d'imposta nel quale è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se relative a violazioni precedenti.

Nell'**affitto di azienda** all'affittuario non è estesa alcuna responsabilità per i debiti non pagati dal concedente, ciò anche in ossequio al **principio di legalità di cui all'art. 3** del sopra citato D. Lgs. 472/97. Ciò non toglie, però, che l'affittuario possa subire delle conseguenze o pregiudizi derivanti da una eventuale esecuzione forzata sui beni aziendali del concedente.

Grazie per l'attenzione