

La cessione di azienda nella crisi d'impresa

Profili fiscali



Giulio Andreani

Cessione di azienda – imposte dirette

Determinazione della plusvalenza (art. 86 TUIR)

Elementi critici da considerare:

- Unitarietà della plusvalenza
- Ne consegue, secondo Agenzia Entrate (Circ. n. 6/2006 par. 5.2), l'irrilevanza del requisito PEX su partecipazioni facenti parte dell'azienda ceduta. Di diverso avviso Assonime (Circolari n. 38/2005 e n. 13/2006)
- Momento di realizzo (art. 109, co. 2, TUIR): data stipula ovvero se diversa e successiva data in cui si realizza l'effetto traslativo
- Irrilevanza della sopravvenienza attiva da cessione leasing e della deducibilità limitata di alcuni beni (es.: ex art. 164 TUIR)

Imposte dirette

Determinazione della plusvalenza

- Rilevanza dell'eventuale avviamento originariamente iscritto in capo al cedente e trasferito con l'azienda (C.M. 17.05.2000 n. 98/E)
- Rilevanza dell'avviamento negativo emergente in sede di cessione (Ris. ADE 25.07.2007 n. 184)
- Irrilevanza dei fondi rischi e oneri "tassati"

Ipotesi: prezzo di cessione = 150

	Contabile	Fiscale
Attività	100	100
F.do rischi/oneri	<u>50</u>	<u>0</u>
Netto trasferito	50	100
Plusvalenza	100	50

Variazione in diminuzione
in capo al cedente

NO variazioni in
diminuzione in capo al
cessionario al momento
dell'utilizzo

Imposte dirette

Tassazione della plusvalenza

1. Come reddito di impresa ai fini IRPEF/IRES

- rateizzazione della plusvalenza (art. 86, comma 4, TUIR) sia ai fini IRES che IRPEF:

Possibilità di opzione per la tassazione frazionata in quote di pari importo fino ad un massimo di 5 esercizi (1+4) per aziende possedute da almeno 3 anni; nel caso di complessi aziendali acquisiti in regime di neutralità (fusioni-scissioni- conferimenti) si computa anche il periodo di possesso del dante causa

Non possibile in caso di cessione dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale → Circ. 320/E del 19.12.97, par. 1.4.1.1; l'ammontare tassato della plusvalenza può essere ridotto da eventuali perdite dell'esercizio o di esercizi precedenti

Non possibile in caso di opzione per la tassazione separata ex art. 17 lett. g) e 21 TUIR da parte dell'imprenditore individuale; il regime è attuabile solo nel caso di possesso da più di 5 anni (aliquota pari alla aliquota applicabile alla metà del reddito complessivo netto degli ultimi due anni)

Imposte dirette

Tassazione della plusvalenza

2. Come reddito diverso

- IRPEF: art. 67, comma 1, lett h) e h bis), TUIR

Cessione dell'unica azienda data in affitto o in usufrutto dall'imprenditore individuale

Cessione dell'azienda acquisita ai sensi dell'art. 58 TUIR (donazione o mortis causa)

- Determinazione della plusvalenza come reddito di impresa (l'art. 71 TUIR rinvia all'86 TUIR)
- Principio di cassa

Imposte dirette

Riflessi in capo al cessionario

- Necessità di ripartizione del costo di acquisto fiscalmente riconosciuto (Cassazione n. 9950 del 16,04,08):
- È sindacabile la ripartizione del corrispettivo
- Nessuna arbitrarietà è concessa sotto il profilo (civilistico e) fiscale
- Opportunità di:
 - Clausole contrattuali analitiche (indicare i beni)
 - Perizia di stime

Imposte dirette

Permuta neutrale ex art. 86 TUIR, comma 2:

cessione di azienda VS corrispettivo rappresentato esclusivamente da beni ammortizzabili (anche se costituendi a loro volta un'azienda)

Condizione: iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in permuta complessivamente ai medesimi valori a cui erano iscritti i beni ceduti

Tassabile unicamente l'eventuale conguaglio in denaro

Il trattamento del c.d. badwill

Iscrizione di un *badwill* in capo mal cessionario, i.e., di un Fondo rischi e oneri

Ris. n. 184/E del 25.7.07

- Si genera una sopravvenienza attiva tassabile ai fini IRES quando il fondo viene rilasciato
- L'utilizzo del fondo deve essere strettamente correlato alla manifestazione delle perdite e degli oneri a fronte dei quali è stato stimato e iscritto, rimanendo esclusa qualsiasi ipotesi di utilizzo discrezionale o arbitrario, tale da farlo divenire di fatto mero strumento di pianificazione fiscale

Cessione di azienda – IRAP

- Irrilevanza della plusvalenza di cessione
non più per effetto dell'inclusione nell'area straordinaria del CE, ma per espressa disposizione normativa (art. 13-*bis*, co. 3. DL 244/2016)

La tassazione della plusvalenza da cessione nella liquidazione giudiziale

La liquidazione, indipendentemente dalla sua natura o dal suo scopo, determinando il venire meno del patrimonio imprenditoriale, o il suo distacco dall'impresa, rappresenta la chiusura del ciclo impositivo, con la **conseguente emersione delle entità (positive o negative)** prodotte dalla precedente attività imprenditoriale, rimaste latenti, anche per più periodi d'imposta, sino a quel momento.

In coerenza con quanto rappresentato, il legislatore, in sede di redazione del TUIR (e prima ancora con il [d.P.R. n. 597/1973](#)), ha attribuito rilevanza impositiva alle procedure concorsuali, identificate come la **fase finale della vita fiscale dell'impresa.**

Il maxi periodo della liquidazione giudiziale

A differenza della liquidazione ordinaria, la procedura fallimentare costituisce ai fini tributari, limitatamente ai redditi d'impresa, un **unico periodo d'imposta**, decorrente dalla data del provvedimento che determina l'apertura della procedura sino al provvedimento di chiusura: la finalità è quella di permettere la quantificazione complessiva e contestuale di tutto il reddito che deriva dall'esecuzione concorsuale sulla base di un **criterio "patrimoniale - reddituale"** anziché sulla base del reddito di bilancio, indipendentemente dalla durata della procedura.

La predetta unicità permane, ai fini delle imposte sui redditi, anche qualora il tribunale autorizzi il curatore all'esercizio provvisorio dell'impresa fallita.

C.d. maxi periodo concorsuale

Quanto alla **determinazione del reddito d'impresa riferibile al maxi-periodo concorsuale**, infatti, l'[art. 183](#) detta un criterio ("patrimoniale - reddituale") in luogo di quello ordinario, prevedendo che tale reddito è dato dalla differenza tra:

- il **residuo attivo** al termine della procedura;
- il **patrimonio netto** all'inizio della procedura, valutato sulla base dei valori fiscalmente riconosciuti.

C.d. maxi periodo concorsuale

Si tratta quindi di una contrapposizione fra valori patrimoniali: ciò che rileva non sono i costi e i ricavi della gestione fallimentare, ma l'eventuale **differenza tra il patrimonio che residua alla fine della procedura e il patrimonio netto iniziale**. Laddove il residuo attivo sia minore o uguale al patrimonio netto, non c'è imponibile; vi è invece reddito imponibile laddove il **residuo attivo sia maggiore del patrimonio netto iniziale**.

Esempio

	A	B	C
- Patrimonio netto iniziale	30	30	30
- Residuo attivo	0	50	20
Reddito	-30	+20	-10

C.d. maxi periodo concorsuale

In base alla già richiamata distinzione relativa alla natura del soggetto «fallito» (persone fisiche, società di persone o società di capitale) il **maxi periodo fallimentare**:

- **costituisce un autonomo periodo d'imposta per le società di capitali**: pertanto l'eventuale differenza tra residuo attivo e patrimonio netto iniziale è assoggetta ad IRES, che viene versata all'Erario dal curatore o dal commissario liquidatore;

segue

C.d. maxi periodo concorsuale

- **non** costituisce **un autonomo periodo d'imposta** per le **società di persone** e le **persone fisiche**, atteso che, in questi casi, il risultato fiscalmente rilevante (ai fini IRPEF) della procedura viene imputato alla persona fisica dichiarata fallita (imprenditore individuale o socio di società di persone), che conserva infatti la qualità di contribuente, sia come centro d'imputazione del reddito sia come soggetto inciso dal prelievo. Tale risultato concorre a formare il reddito complessivo dei predetti soggetti relativo al periodo d'imposta in corso alla chiusura della procedura. Il pagamento della relativa imposta non compete quindi al curatore, ma alle persone fisiche di cui sopra.

Plusvalenze da concordato

A norma del comma 5 dell'[art. 86](#) del [TUIR](#), la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle **rimanenze** e il **valore di avviamento**.

Dottrina e giurisprudenza, in linea di principio, sono concordi nel ritenere che la finalità della norma testé citata può essere individuata nella volontà del legislatore:

segue

Plusvalenze da concordato

- da un lato, di favorire l'adesione alla procedura concordataria, evitando la nascita di un debito d'imposta che, sebbene successivo alla procedura stessa, graverebbe sulla medesima;
- dall'altro lato, di impedire che, in capo ad un soggetto che subisce lo "spossessamento" dell'intero patrimonio, possa sorgere un'obbligazione relativa alle imposte reddituali, al cui pagamento detto soggetto non potrebbe adempiere, non disponendo di alcun mezzo per effetto del predetto spossessamento.

Plusvalenze da concordato

Altra questione si pone in merito all'applicazione del **regime di non imponibilità** previsto dall'[art. 86](#), comma 5, anche nell'ipotesi in cui la procedura concorsuale, dopo che i creditori sono stati soddisfatti nella misura stabilita dalla proposta concordataria, si concluda con un residuo attivo.

Plusvalenze da concordato

Secondo una parte della dottrina la non imponibilità delle plusvalenze di cui all'[art. 86](#), comma 5, del [TUIR](#) sarebbe giustificata solamente quando la cessione dei beni opera quale mezzo diretto al soddisfacimento dei creditori. Pertanto, nel caso in cui dalla liquidazione dei beni dell'impresa, finalizzata a soddisfare i creditori nella misura prevista dalla proposta concordataria, discenda la realizzazione di un **residuo attivo**, la disposizione in esame non si renderebbe in alcun modo applicabile, nemmeno relativamente alla quota della plusvalenza utilizzata per soddisfare i creditori, e il residuo attivo sarebbe così **integralmente tassabile**.

Plusvalenze da concordato

Un diverso orientamento sostiene, invece, **l'intassabilità integrale delle plusvalenze realizzate in esecuzione della procedura** concordataria, anche nel caso in cui questa termini con un residuo attivo, in quanto il legislatore avrebbe intenzionalmente inteso non assoggettare a tassazione anche l'eventuale residuo attivo, sancendo un regime fiscale differente rispetto a quello previsto per la procedura fallimentare.

Plusvalenze da concordato

Infine, secondo una terza (preferibile) tesi, l'intassabilità del residuo attivo risulterebbe in contrasto con la *ratio legis*, poiché la finalità dell'[art. 86](#), comma 5, del [TUIR](#) è quella di non assoggettare a imposizione le plusvalenze realizzate nel corso della procedura concorsuale limitatamente alla parte preordinata a soddisfare i creditori. Pertanto, **l'esclusione da imposizione del residuo attivo non troverebbe alcuna giustificazione**, anzi contrasterebbe con quanto previsto in casi analoghi e, in particolare, con riguardo al fallimento, ferma restando **l'esclusione dalla tassazione della plusvalenza fino a concorrenza del residuo attivo**.

Questa tesi è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate.

Plusvalenze da concordato

Un'ulteriore questione riguarda la possibilità di **estendere il regime previsto dall'art. 86, comma 5, a forme diverse dal concordato con cessione dei beni**, dato che, sotto il profilo letterale, la norma contiene un esplicito riferimento esclusivamente a quest'ultimo tipo di concordato.

Plusvalenze da concordato

Nei concordati eseguiti secondo modalità diverse da quella della cessione integrale dei beni non si produce l'effetto dello spossessamento, il quale costituisce proprio il presupposto dell'esclusione delle plusvalenze dalla tassazione prevista dalla norma di cui trattasi. Quindi, la suddetta estensione del campo di applicazione della norma di cui trattasi non pare consentita; pertanto, in tali ipotesi, il conseguimento di plusvalenze - verificandosi nell'ambito dell'ordinaria attività produttiva - risulta **imponibile** secondo le **ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa**.

Plusvalenze da concordato

Questo indirizzo è stato confermato dall' Agenzia delle Entrate con la **risposta a interpello n. 462 del 31/10/2019**, con la quale è stato affermato che l'esclusione prevista dal comma 5 dell'[art. 86](#) trova applicazione **solo ove “dopo il concordato non ci sia più esercizio di impresa”**.

Plusvalenze da concordato

Infine, si pone il problema dell'eventuale applicazione dell'[art. 86](#), comma 5, del [TUIR](#) alle **plusvalenze e minusvalenze realizzate in sede di accordi di ristrutturazione del debito.**

Plusvalenze da concordato

L'esclusione prevista da tale norma potrebbe essere estesa agli accordi di ristrutturazione, se questi fossero da qualificare una forma di concordato preventivo con cessione dei beni, poiché in questo caso le plusvalenze conseguite in tale sede rientrerebbero nella previsione contenuta nell'[art. 86](#), comma 5, del [TUIR](#), e al tempo stesso l'accordo prevedesse una cessione integrale dei beni ai creditori.

Tuttavia, tale assimilazione è da escludersi e pertanto è **conseguentemente da escludere anche l'applicazione del citato comma 5.**

Principio di cui all'art. 9, comma 1, lettera a), n. 1 della L. n. 111/2023

La **Legge Delega n. 111/ 2023** stabilisce che il regime tributario delle procedure concorsuali e dei suddetti istituti venga **diversamente disciplinato** a seconda che essi abbiano, o meno, **natura liquidatoria**, nel solco peraltro già tracciato dal citato art. 88 del TUIR in merito alle sopravvenienze da esdebitazione.

Conseguentemente è stata prevista l'introduzione di un regime di tassazione del reddito delle imprese, comprese quelle minori e le grandi imprese, che fanno ricorso agli istituti disciplinati dal Codice della crisi e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, **distinguendo tra istituti liquidatori e di risanamento.**

Principio di cui all'art. 9, comma 1, lettera a), n. 1 della L. n. 111/2023

Costituiscono:

- **istituti liquidatori quelli da cui discende l'estinzione dell'impresa debitrice**: il reddito d'impresa si determina sulla base del metodo del residuo attivo conseguito nel maxi-periodo;
- **istituti di risanamento**, per effetto dei quali **l'estinzione dell'impresa debitrice non si verifica**: si applica l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, con conseguente adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico degli organi delle procedure liquidatorie.

Principio di cui all'art. 9, comma 1, lettera a), n. 1 della L. n. 111/2023

Il regime previsto dall'art. 183 del TUIR, che attualmente disciplina solo la liquidazione giudiziale e la liquidazione coatta amministrativa, è da estendere agli altri istituti liquidatori, e quindi:

- a) all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi avente natura liquidatoria;
- b) al concordato preventivo e al concordato minore da cui discenda l'estinzione dell'impresa;
- c) al concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio di cui all'articolo 25-sexies del Codice della crisi, che ha natura necessariamente liquidatoria;
- d) agli accordi di ristrutturazione e ai (PRO) aventi natura liquidatoria

Principio di cui all'art. 9, comma 1, lettera a), n. 1 della L. n. 111/2023

È conseguentemente da abrogare il comma 5 dell'art. 86 del TUIR, che prevede l'esclusione della tassazione delle plusvalenze realizzate in caso di concordato preventivo con cessione dei beni, essendo il loro trattamento assorbito dai criteri di determinazione del reddito stabiliti dal novellato art. 183, che trovano applicazione anche relativamente a tale tipo di procedura.

Principio di cui all'art. 9, comma 1, lettera a), n. 1 della L. n. 111/2023

Peraltro, è da introdurre una disposizione in base alla quale **le plusvalenze conseguite dalle imprese assoggettate a procedure concorsuali o istituti non liquidatori** disciplinati dal Codice della crisi possono concorrere a formare il reddito, oltre che per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate, **in quote costanti in tale esercizio e in quelli successivi, ma non oltre il nono**, purché siano previste dal piano di risanamento depositato a norma di legge nell'ambito delle suddette procedure e dei suddetti istituti e siano strumentali rispetto al risanamento patrimoniale o finanziario dell'impresa che le realizza.

Cessione di azienda - IVA

- Irrilevanza dell'operazione: non si considera cessione di beni (art. 2, comma 3, lett. b), DPR 633/72)
- Trasferimento al cessionario degli obblighi di rettifica della detrazione di cui all'art. 19bis-2 sui beni ammortizzabili (comma 7)
- Trasferimento del plafond IVA:
 - 1) espressa menzione nel contratto della volontà di trasferire il plafond
 - 2) inoltro di apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate
 - 3) prosecuzione senza soluzione di continuità l'attività
 - 3) subentro del cessionario in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi
- Eventuale trasferimento del credito IVA

Cessione di azienda – Imposta di registro

- La cessione di azienda è soggetta a imposta di registro (artt. 2 e 3 del DPR. 131/1986) inclusi
 - contratti verbali
 - atti formati all'estero su aziende esistenti in Italia
- Imposta di registro proporzionale

Cessione di azienda – Imposta di registro

Base imponibile:

- Art. 43, comma 1, lettera a): valore del bene o diritto
- Art. 51, comma 1: regola generale: si assume il valore dichiarato dalle parti o, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito
- Art. 51, comma 2: deroga per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse: si intende per valore il “valore venale in comune commercio”
- Art. 51, comma 4: il valore di cui al comma 1 viene controllato dall’Ufficio ed eventualmente rettificato ai sensi dell’art. 52

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. 131/86) → indicare il valore dei beni distintamente (altrimenti applicazione aliquota maggiore ai sensi dell'art.23)

In generale:

- 3% beni mobili o altri diritti (incluso l'avviamento)
- 0,5 % crediti
- 9% fabbricati/relative pertinenze e terreni
- 15% terreni agricoli

La cessione di azienda priva di immobili sconta genericamente il 3% (Cfr. Circ. 29.05.2013 n. 18)

Applicazione delle aliquote al netto delle passività (Art. 23/4) della Tariffa del D.P.R. 131/86) da imputare proporzionalmente e non sulla base del principio di inerenza (e.g., mutuo ipotecario)

Esempio di scomputo delle attività

Descrizione	Valori
Valore del fabbricato (80%)	4.000
Valore altri beni (20%)	1.000
Passività (mutuo ipotecario)	(2.000)
Valore netto	3.000
Valore del fabbricato al netto del 80% delle passività	$4.000 - (2.000 \times 80\%) = 2.400$
Valore degli altri beni al netto del 20% delle passività	$1.000 - (2.000 \times 20\%) = 600$

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

Regola generale:

- I. La sentenza di omologazione di un concordato è soggetta all'imposta fissa di € 200,00 prevista dall'art. 8, lettera g), della Tariffa – Parte I, ove da essa non derivi alcun trasferimento di beni, poiché a essere sottoposto a tassazione è in questo caso l'atto giudiziario (la sentenza di omologazione) in sé e per sé;
- II. Nel caso di concordato con assuntore, ciò che deve essere assoggettato a tassazione non è invece l'atto costituito dalla sentenza omologativa in sé, in quanto produttivo degli effetti tipici di qualsiasi omologazione, ma **la sentenza in quanto produttiva del trasferimento di beni, diritti o aziende a favore dell'assuntore**: conseguentemente, in questa ipotesi, tale atto deve essere tassato come qualsiasi atto con cui viene ordinariamente disposto il trasferimento di beni, diritti o aziende, vale a dire con l'imposta proporzionale di registro.

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

Regole particolari:

Nel caso indicato sub II), per determinare l'imposta di registro da applicare alla sentenza di omologa occorre preliminarmente individuare l'oggetto del trasferimento, cioè ciò che viene trasferito all'assuntore:

- A) Se la sentenza dispone un **trasferimento di diritti reali**, la base imponibile è costituita, ai sensi dell'art. 43, comma 1, lettera a), dal valore del bene o del diritto trasferito, e a essa va applicata l'aliquota prevista dall'art. 8, lettera a), della Tariffa ola generale: -Parte I, il quale dispone che gli atti "*recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti*" sono soggetti "**alle stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti**" (0, 50% per i crediti, 9% per gli immobili, 3% per i beni mobili, ecc.).

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

B) Se la sentenza prevede **solo l'accollo dei debiti** dell'impresa concordataria da parte dell'assuntore (fattispecie rara, ma non inattuabile), trova applicazione l'art. 9 della Tariffa – prima parte – del TUR, a norma del quale sono tassati con l'aliquota del 3% gli “atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale”. In questo caso, quindi, la base imponibile è costituita necessariamente dall'importo dei debiti oggetto di accollo da parte dell'assuntore, a cui viene applicata la predetta aliquota.

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

- C) Se, invece, la sentenza **prevede, oltre all'accollo dei debiti da parte dell'assuntore, anche il trasferimento di singoli beni** a favore di quest'ultimo, che dell'accollo costituisce la controprestazione, occorre considerare che:
- i. ai sensi dell'art. 43, comma 2, del TUR *“i debiti accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile”*;
 - ii. a norma dell'art. 21, comma 2, del TUR, che non è peraltro dedicata solo all'accollo, *“se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa”*;
 - iii. ai sensi dell'art. 21, comma 3, del TUR, **“non sono soggetti ad imposta gli accoli di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni”**; ciò perché, rappresentando gli accoli una forma di pagamento del corrispettivo del trasferimento di beni all'accollante ed essendo questo già sottoposto a tassazione ai sensi dell'art. 8, sopra citato sub A) se anche i relativi accoli venissero tassati, si genererebbe una ingiustificata doppia imposizione del medesimo atto.

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

Ne discende che in caso di trasferimento all'assuntore di singoli beni con accollo di debiti da parte dello stesso, non trova applicazione il disposto del citato art. 43, comma 2, del TUR, la cui funzione è quella di precisare come si determina il valore - e quindi la base imponibile - dei beni trasferiti e non di disporre in merito all'imposizione dell'accollo, ma quello **dell'art. 21, comma 3, del TUR, che - come si è visto - esclude la tassazione autonoma dell'accollo.**

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

D) Infine, se la sentenza dispone il **trasferimento di un'azienda formata da elementi attivi e passivi**, la base imponibile è costituita, ai sensi dell'art. 51, comma 2, del TUR, dal valore venale in comune commercio dell'azienda medesima, il quale, ai sensi dell'art. 51, comma 4, del TUR, è dato dal valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili, ad eccezione di quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere. Dunque, quando l'oggetto del trasferimento è un'azienda, la base imponibile è costituita dal valore netto sopra indicato, che deve essere determinato come differenza tra il valore di mercato degli elementi attivi e quello degli elementi passivi dai quali l'azienda che viene trasferita è costituita.

segue

Il trasferimento di azienda nel concordato con assuntore imposta di registro

Ad esempio, se il primo è 100 e il secondo 90, il valore da sottoporre a tassazione è dato quindi dalla differenza di 10. Tale differenza (valore netto) deve essere tassata con le aliquote proporzionali previste per i beni che compongono l'azienda trasferita, ma ciò che è tassato non è il valore complessivo delle diverse categorie di beni (immobili, impianti, partecipazioni, ecc.), bensì il suddetto valore netto scomposto in diverse basi imponibili, ciascuna delle quali è determinata in proporzione al valore dei beni che la compongono (per riprendere l'esempio che precede, è solo l'importo di 10 che deve essere assoggettato all'imposta di registro, in parte, se vi sono immobili, con l'aliquota del 9% e, per altra parte, se vi sono beni mobili come macchinari, merci, ecc., con quella del 3%, o con altra aliquota ancora a seconda dei beni che compongono l'azienda).

Responsabilità tributaria del cessionario articolo 14 D. Lgs. n. 472/1997

«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 di 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.»

Responsabilità tributaria del cessionario articolo 14 D. Lgs. n. 472/1997

L'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 è applicabile (salvo nell'evenienza del comma 5-bis, ossia nel caso in cui tali negozi siano inseriti in uno dei casi previsti per le società in crisi, a meno che non sia ravvisabile un intento fraudolento):

- la vendita
- il conferimento la permuta
- la datio in solutum
- la vendita delle nuda proprietà
- la donazione
- l'usufrutto
- La questione è controversa per l'affitto

In tutte queste ipotesi è possibile ravvisare quell'elemento di accordo tra le parti che manca nell'usucapione e nell'acquisto mortis causa. In questi ultimi due casi difatti è assente la figura del cedente.

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

Sussidiaria in quanto dipendente da quella del cedente, il quale deve essere escusso preventivamente

Oggettiva in quanto rileva nei limiti del valore dell'azienda o del ramo di azienda ed è indipendente da qualsiasi comportamento soggettivo del cessionario

La responsabilità tributaria sorge anche nel caso in cui non si sia in presenza di un atto materiale di trasferimento ma esso sia presumibile, (ad esempio nel caso di accordo verbale di trasferimento di azienda questo è presumibile da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti, qualora la stessa attività commerciale sia continuata nello stesso locale o in parte di esso).

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

La corretta interpretazione dell'articolo 14 del D. Lgs. n. 472/1997 porta a tenere separate le tre fattispecie regolate nei primi tre commi per cui:

- Nel comma 1 è prevista la responsabilità solidale piuttosto che sorge per il semplice fatto che nel triennio il cedente abbia commesso delle violazioni tributarie o siano ad esso contestate anche se commesse precedentemente (limitazione temporale);
- nel comma 2 è specificato che l'obbligazione è limitata al debito risultante dagli atti dell'Amministrazione (contestazioni in corso) alla data del trasferimento dell'azienda (prima limitazione oggettiva);
- nel comma 3 è specificato che, qualora il cessionario richieda un certificato all'Amministrazione Finanziaria (che deve contenere l'indicazione delle constatazioni) e da esso non risultino pretese, cessionario sia da considerarsi liberato (seconda limitazione oggettiva), benché vi possano essere constatazioni in corso (delle quali, in assenza del certificato, il cessionario risponderebbe).

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

Legittimato a richiedere il rilascio del certificato è “l’interessato” (cessionario, cessionario in fieri, cedente); ne consegue che la richiesta può essere effettuata anche prima della cessione.

Nel caso “il cessionario non può ritenersi esonerato da responsabilità con riferimento al periodo intercorrente tra la data di rilascio del certificato ... e quella in cui avviene il trasferimento dell’azienda”.

Nel certificato devono essere indicate le seguenti informazioni:

- l’esistenza di contestazioni in corso;
- le contestazioni già definite per le quali i debiti non sono ancora stati pagati;
- le violazioni commesse nell’anno in cui avviene la cessione e nei due precedenti

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

La descritta disciplina di responsabilità fiscale del cessionario **non opera in caso di crisi di impresa**, in quanto il comma *5-bis* dell'art. 14 D.Lgs. 472/1997 stabilisce che le disposizioni del medesimo articolo 14 (**salvo il caso di cessione in frode dei crediti tributari**) non trovano applicazione quando la cessione dell'azienda avviene nell'ambito di:

- **procedura concorsuale** (fallimento, concordato fallimentare, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria);
- **accordo di ristrutturazione dei debiti** (ex. art. 182-bis della "vecchia" Legge fallimentare);
- piano attestato di risanamento dei debiti (art. 67, comma 3, lett. d), della "vecchia" Legge fallimentare);
- procedimento di **composizione della crisi da sovraindebitamento** o di **liquidazione del patrimonio**.

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

Tale esclusione è in linea con quanto previsto in ambito concorsuale dal nuovo Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. 14/2019 (CCII), il quale, in continuità con l'abrogata Legge fallimentare, prevede la **possibilità di derogare alle disposizioni civilistiche di cui all'art. 2560 cod. civ.** nei casi di cessione d'azienda attuata in sede di **liquidazione giudiziale** (art. 214 CCII) o in esecuzione di un **concordato preventivo** (art. 118, comma 8, CCII).

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

Tuttavia, **la normativa sulla crisi di impresa e quella tributaria non sono allineate** con riferimento, da una parte, al piano di risanamento e all'accordo di ristrutturazione dei debiti e, dall'altra, alla composizione negoziata della crisi d'impresa.

Infatti, nell'ambito del **piano attestato di risanamento e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti** non è prevista la possibilità di derogare, per legge, all'art. 2560 cod. civ. mentre, come detto, ai fini fiscali la disciplina di responsabilità del cessionario di cui all'art. 14 D. Lgs. 472/1997 non opera.

Nella **composizione negoziata della crisi di impresa** la situazione è esattamente inversa.

La responsabilità solidale è oggettiva e sussidiaria

Tale lacuna è peraltro irrilevante qualora **la composizione negoziata** – invece che con gli strumenti di cui al comma 1 dell'art. 23, CCII (contratto con uno o più creditori, convenzione di moratoria o accordo di risanamento) – **si concluda con gli strumenti previsti dal comma 2 dell'art. 23, CCII** (piano attestato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti, concordato preventivo semplificato, altre procedure concorsuali previste dal CCII), perché in quest'ultimo caso la disapplicazione della responsabilità fiscale del cessionario è assicurata dal disposto del citato articolo 14, comma 5-bis, D. Lgs. 472/1997

Contatti

Giulio Andreani

Partner
Referente nazionale
Fiscalità della crisi

+39 344 292 0136
giulio.andreani@pwc.com

Milano
Piazza Tre Torri, 2