



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF018

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	CESSIONE D'AZIENDA – IL COMPUTO DELLE PASSIVITÀ
RIFERIMENTI	ART. 51 TUR; CNN, STUDIO 99-2017-T; CASS., N.888/2019, 891/2019
CIRCOLARE DEL	30/01/2019

Sintesi: nel caso della cessione di azienda si pone il problema della deducibilità delle passività per effetto di differenti interpretazioni dell'ordinamento vigente:

- da una parte l'art. 51 c. 1 e 2 stabilisce che il valore dell'atto è costituito dal valore venale;
- d'altra parte il comma 4 attribuisce all'ufficio il potere di controllare il suddetto valore con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile.

I più recenti orientamenti (Cassazione, Agenzia entrate e Notariato) tende ad affermare la tesi secondo cui le passività vanno dedotte fin da subito nell'atto di cessione, fatto poi salvo il potere di rettifica posto in capo all'amministrazione finanziaria che può disconoscere talune passività dedotte in quanto non inerenti.

TASSAZIONE DELLA CESSIONE D'AZIENDA AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE

Ai fini delle imposte indirette la cessione d'azienda:

- non è soggetta ad iva (art. 2, c. 2, lett. b). DPR 633/1972)
- è soggetta ad imposta di registro.

Attraverso l'imposta di registro s'intende tassare il trasferimento di ricchezza realizzato con l'atto medesimo (RM 25/2005).

IMPOSTA DI REGISTRO - LE ALIQUOTE

L'imposta di registro si calcola in base alla natura dei beni che compongono il compendio aziendale ceduto (CM 18/2013).

REGISTRO - ALIQUOTE APPLICABILI ALLA CESSIONE D'AZIENDA (CM 18/2013)			
3%	Tariffa, Parte 1, artt. 2 e 9	Cessione d'azienda in assenza di immobili	
9%	Tariffa, Parte 1, art. 1	Cessione d'azienda con immobili strumentali	



N.B.: per i beni mobili e gli altri beni (denaro, crediti, magazzino, impianti, macchinari e altre immobilizzazioni materiali, marchi brevetti, ed altre immobilizzazioni immateriali) trova applicazione l'aliquota del 3% (Tariffa, Parte I, art. 9).

Crediti: in merito all'**aliquota applicabile sui crediti:**

- ✓ vi sono due distinte disposizioni che disciplinano la loro tassazione;
- ✓ in giurisprudenza si registrano orientamenti in base ai quali, nel solco della citata CM 18, l'imposta di registro va calcolata sui crediti, in sede di accertamento, applicando l'aliquota del 3%, anziché lo 0,50%, ai sensi dell'art. 2, della Tar., Parte I (CTP Firenze, sent. 1482/1/16).



Crediti: aliquota 0,5%?
(art. 6, Tariffa)

Crediti: aliquota 3%? (art.
2, Tariffa, P. I)

Un remoto intervento di **Cassazione** pare volto ad ammettere l'applicazione dell'aliquota del 3%.



Cass. sent. n. 7196/2000: "... l'evenienza di un più consistente prelievo fiscale sulla cessione di crediti, quando siano inglobati nell'alienazione dell'azienda ... non esprime pro quota il valore di quei crediti, ma si collega al peso economico dell'insieme."

Se l'atto non contiene il dettaglio dei corrispettivi specificamente connessi con i beni e i diritti si applica l'aliquota più elevata sull'intera base imponibile, ai sensi dell'**art. 23 c. 1, TUR**.



"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."

Ne consegue che la cessione d'azienda effettuata senza specificare, all'interno dell'atto, i singoli beni e diritti ceduti, determina l'applicazione dell'aliquota

- ➔ del 9%, nel caso in cui sia presente un immobile strumentale;
- ➔ del 3% in assenza di beni immobili.

LA SPECIFICA IMPUTAZIONE DELLE PASSIVITÀ

Se il corrispettivo viene determinato distinguendo le singole voci che costituiscono l'attivo dell'azienda ceduta si applica l'**art. 23 c. 4 del tur**:



"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."

Esempio

Si consideri la situazione di cessione di seguito riportata.

Attività		Passività	
Beni immobili strumentali	150,00	Prezzo di cessione	200,00
Beni mobili strumentali	50,00	Mutui ipotecari	150,00
Rimanenze	5,00	Altri debiti	188,00
Avviamento	333,00		
Totale attività	538,00	Totale passività	538,00

Caso 1

Calcolo dell'imposta di registro sul corrispettivo indistinto:

$$200 \times 0,09 = 18$$

Caso 2

Calcolo dell'imposta di registro sulla base delle percentuali specifiche d'imputazione dei debiti:

Attività			Passività		
Beni immobili strumentali	150,00	27,88	Prezzo di cessione	200,00	37,17
Beni mobili strumentali	50,00	9,29	Mutui ipotecari	150,00	27,88
Rimanenze	5,00	0,93	Altri debiti	188,00	34,94
Avviamento	333,00	61,90			-
Totale attività	538,00	100%	Totale passività	538,00	100%

A questo punto le passività (338) vengono attribuite in proporzione alle attività.

Riclassificazione delle attività in ordine all'aliquota

Attività	Importi	%	Quota debt imputata	Imponibile
Beni immobili strumentali	150,00	27,88	94,24	55,76
Altri beni	388,00	72,12	243,76	144,24
Totale attività	538,00	100%	338,00	200,00

L'imposta di registro è pari a:

- ✓ 5, relativamente agli immobili;
 - ✓ 4, per gli altri beni e diritti,
- per un totale di **9**



ATTENZIONE: l'applicazione dell'aliquota proporzionale ai fini dell'imposta di registro, nel caso della cessione di beni immobili, comporta l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 50 ciascuna (art. 26 c 1, D.L. 104/2013).

IMMOBILI - LE IMPOSTE IPOCATASTALI NELLA CESSIONE D'AZIENDA

E' opinione dell'amministrazione finanziaria che:

- ➔ nel caso della cessione dell'immobile facente parte di un'azienda
- ➔ le ipocatastali sono calcolate sul valore dell'immobile al lordo delle passività (RM 25/2005 e RM n. 145/2005)



N.B.: le **imposte ipotecarie e catastali** si caratterizzano per l'oggetto, posto che esse sono correlate ai servizi resi ai fini della circolazione dei beni, mediante la formalità della trascrizione e la voltura catastale (RM 25/2005).

Seguendo tale orientamento si configura la differenza di seguito sintetizzata tra imposte ipocatastali e imposta di registro, con specifico riferimento alla deduzione delle passività:

TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI AZIENDALI AI FINI DELLE IMPOSTE IPOCATASTALI			
	<i>La sottrazione delle passività dal valore attribuito ai beni immobili conferiti, ai fini della determinazione della base imponibile rilevante per l'imposta di registro, si giustifica in quanto per questa fattispecie rileva il valore dell'operazione economica di trasferimento (Cass. n. 4775/97).</i>	RM 25/2005	IMPOSTA DI REGISTRO
			IMPOSTE IPOCATASTALI
	Ai fini delle imposte ipocatastali rileva il valore intrinseco del conferimento (il caso si estende alla cessione di azienda), in quanto sono applicabili gli art. 43 e 51 del tur (valore venale di comune commercio).		

L'orientamento più sopra evidenziato trova conforto nella recente giurisprudenza della cassazione di seguito riportata, in tema di conferimenti (**Cass., n. 9473/2018**).



"... la base imponibile, ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, va determinata tenendo conto esclusivamente dell'oggettivo ed intrinseco valore dell'immobile in sé considerato, al lordo delle componenti negative del complessivo trasferimento degli eventuali mutui, gravanti sull'immobile trasferito ed accollati al concessionario."

LA BASE IMPONIBILE

Si riportano di seguito le principali disposizioni che riguardano la tassazione della cessione d'azienda:

BASE IMPONIBILE AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO		
<i>"Per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari e per quelli che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse, si intende per valore il valore venale in comune commercio."</i>	c. 2	Art. 51 c. 2 e 4 TUR
<i>"Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 e' controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella, al netto delle passività' risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella. L'ufficio puo' tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e puo' procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto."</i>	c. 4	
<i>"Ai fini dei precedenti articoli si assume come valore dei beni o dei diritti, salvo il disposto dei commi successivi, quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto."</i>	Art. 51 c. 1 TUR	

In sintesi emergono in apparenza due diversi criteri per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro.

CESSIONE DI AZIENDA - DETERMINAZIONE BASE IMPONIBILE		
	Valore dichiarato o corrispettivo pattuito	Art. 51 c. 1 TUR
	Valore venale, comprensivo dell'avviamento, al netto delle passività	Art. 51 c. 4 TUR

Secondo l'**art. 51, c. 2 e 4, tur**, l'imposta di registro deve essere calcolata sul valore venale, ovvero:

- ➔ sul valore complessivo dei beni che compongono l'azienda
- ➔ compreso l'avviamento
- ➔ escluse le unità da diporto, i natanti e le navi (Tar., parte, 1, art. 7) e
- ➔ esclusi i veicoli iscritti nel pubblico registro automobilistico [(Tabella, art. 11 bis), in quanto soggetti all'IPT];
 - **al netto delle passività** risultanti
 - ✓ dalle **scritture contabili obbligatorie** (es: libro giornale o inventari)
 - ✓ o da **atti aventi data certa** a norma del codice civile; con riguardo alle passività si tenga presente la seguente tabella:

PASSIVITA' DELL'AZIENDA		Base imp. Registro
Passività'	Risultanti dalle scritture contabili obbligatorie	DEDUCIBILI
	Risultanti da atti aventi data certa a norma del codice civile	
	Che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere	INDEDUCIBILI
	Relative alle imbarcazioni ed agli autoveicoli	

Con riferimento alle passività connesse con l'acquisto di imbarcazioni e veicoli a motore l'agenzia ha precisato che (**CM 37/1986**):



" se devono essere esclusi tali beni dal computo del valore complessivo dell'azienda, anche le passività che espressamente si riferiscono ai beni stessi non potranno essere detratte al fine della suddetta valutazione (ad esempio, l'importo di un mutuo ipotecario su autoveicolo)."

DEDUZIONE DELLE PASSIVITÀ AZIENDALI - COORDINAMENTO TRA NORME

Il CNN (Studio 99-2017-T) ha evidenziato la difficoltà di coordinare l'ambito applicativo dei commi 2 e 4 dell'art. 51 con il precedente comma 1.

Si può affermare in merito, richiamando la CTP di Modena (sent. n. 417 dell'11/07/2018), che l'art. 51 c. 4 non implica l'applicazione di criteri diversi rispetto al c. 1, bensì implica che

- ➔ da una parte il c. 4 impone all'ufficio l'applicazione delle regole ivi fissate (valore venale, al netto delle passività),
- ➔ mentre d'altra parte, per logica, dal momento in cui la norma disciplina un "controllo" del valore dichiarato da parte dell'ufficio, si ammette contestualmente che il criterio (valore al netto delle passività) sia applicato già a monte, in sede di determinazione dell'imponibile.

E' stato ritenuto che il citato art. 23 c. 4 confermi la validità della tesi che porta la valenza delle passività nell'ambito della determinazione del valore dell'atto, proprio perché la determinazione della base imponibile specifica delle singole attività cedute verrà ridotta per la quota di debito proporzionalmente imputata (CNN Studio 99-2017-T).

L'inquadramento universalistico dell'azienda, ai fini dell'imposta di registro, porta ad escludere nel caso di specie l'applicazione dell'art. 43 c. 2, secondo il quale la base imponibile viene determinata al lordo dei debiti o degli altri oneri accollati per effetto dell'atto.

APPROCCI INTERPRETATIVI DELLA CASSAZIONE

	Il valore dei debiti aziendali accollati al cessionario rilevano solo nella fase di accertamento da parte dell'ufficio	Cass., nn. 22223/11, 12215/08, 22099/2016	Il valore d'atto non va decurtato dei debiti aziendali, ma tiene conto solo del corrispettivo
	<p>Le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile debbono essere dedotte dalla base imponibile solo se inerenti all'azienda.</p> <p>In tale contesto deve ritenersi che l'attività di controllo dell'ufficio non possa prescindere dal riscontro del requisito dell'inerenza (conforme: cass., n. 888/2019).</p> <p>Rileva dunque come la presunzione di corrispondenza del valore reale a quello dichiarato dalle parti nell'atto (1^a CO.) possa essere superata dall'amministrazione finanziaria allorquando quest'ultima accerti (4^a co.) che il valore dichiarato ha tenuto conto di passività le quali, per quanto iscritte nei libri contabili obbligatori, non presentino alcun collegamento o inerenza con l'azienda trasferita.</p>	Cass., n. 10218/2016	La base imponibile è al netto dei debiti inerenti

Il più recente orientamento della cassazione tende a riportare nell'ambito del valore d'atto il computo dei debiti aziendali con la conseguenza che essi deducono la base imponibile ai fini della determinazione dell'imposta di registro.

Nota DRE Lombardia: ai fini della corretta determinazione della base imponibile relativamente all'imposta di registro nell'ambito della cessione d'azienda, con riferimento al Tavolo regionale intorno al quale si riuniscono periodicamente i rappresentanti dell'amministrazione finanziaria e quelli dei consigli notarili lombardi, dalla quale emerge sinteticamente che **la base imponibile deve essere determinata tenendo conto di tutte le componenti, sia attive che passive e, quindi, la netto delle passività trasferite all'acquirente, in linea con l'orientamento già espresso dalla corte di cassazione e dalla stessa amministrazione finanziaria** (Comunicazione, prot. 182503, del 28 dicembre 2017,).

L'agenzia delle entrate disconosce le passività aziendali nella fase di determinazione del valore dell'atto allo scopo di ridurre il rischio che i contribuenti pongano in essere comportamenti elusivi, nel caso di specie.

Per chiarire meglio la situazione si consideri quanto riportato nel box che segue.

Il caso.

Rossi cede un ramo aziendale a Bianchi. Prezzo concordato: €. 100.000. L'imposta di registro calcolata sul prezzo "al lordo" è pari a €. 3.000 (3%).

I contraenti decidono di concludere l'affare nel seguente modo:

Rossi accolla a Bianchi ulteriori debiti, non collegati al ramo d'azienda ceduto, per €. 40.000.

Ne consegue che il prezzo "virtuale" del ramo d'azienda diventa €. 60.000. L'imposta di registro passa a €. 1.800 (minor carico fiscale del 40%).

Posto che il debito era a carico di Rossi nel caso di specie il prezzo iniziale non cambia in quanto:

- il cessionario paga ugualmente il prezzo convenuto (€. 100.000), corrispondendo €. 60.000 al sig. Rossi ed €. 40.000 al creditore succitato e risparmia il 40% delle imposte dovute;
- il cedente riscuote ugualmente €. 100.000 (€. 60.000 in contanti e €. 40.000 come minori debiti da pagare).

In un caso analogo, legato alla cessione di ramo d'azienda da parte di una società controllante ad una società controllata, la cassazione, nella sentenza n. 12042/2009, ha individuato un intento elusivo, identificando l'abuso del diritto. Il consolidamento di tale orientamento ha portato l'ufficio ad accertare, caso per caso, l'inerenza dei debiti accollati dal cedente al cessionario, generando un nuovo fronte di conflitto.

L'orientamento secondo il quale l'ufficio è tenuto ad entrare nel merito dell'inerenza delle passività dedotte (già) nell'atto di cessione trova conferma nella **sentenza della cassazione n. 2049/2017**.



*"Si richiama la disposizione dell'art. 51 del d.P.R. 131/86 che, **coordinata con l'art. 43 comma 1 lett. a) del d.P.R. 131/86, contiene i criteri generali di rideterminazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro per la cessione d'azienda, dalla stessa emerge chiaramente come debba esservi un legame tra le fonti di finanziamento (passività) e gli impieghi (attività) non essendo sufficiente che vi sia un attivo e passivo, ma è necessario che una determinata passività sia stata utilizzata per l'acquisto di una specifica posta all'attivo. Ciò implica, diversamente da come opina la ricorrente, che l'Ufficio, nella determinazione del valore dichiarato dalle parti, deve tener conto soltanto di quelle passività che sono correlate all'azienda ceduta.**"*



ATTENZIONE: la cassazione ha confermato di recente (sent. n.891/2019) che, nel caso in cui le parti abbiano tenuto conto delle passività iscritte nei libri contabili obbligatori per la determinazione del valore dichiarato, l'ufficio ha il potere di escludere la deduzione delle passività per le quali risulti accertata la mancanza di qualsiasi collegamento o inerenza con l'azienda trasferita.

DEDUZIONE DELLE PASSIVITÀ - RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA

Un altro aspetto rilevante connesso con l'accertamento delle passività deducibili, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, è legato alla ripartizione dell'onere della prova nel caso della **contestazione dell'inerenza**.



N.B.: la contestazione dell'inerenza, nel caso di specie, trova profonde radici nella giurisprudenza della cassazione (sent. nn. 10218/2016, 23234/2015, 3444/2014, 2577/2011; ord. nn. 16768/2002 e 536/2001) in materia di conferimento di aziende (art. 50, tur).

La Cassazione ha recentemente precisato che l'appartenenza di un debito all'azienda ceduta, suffragata dalla risultanza dai libri contabili obbligatori, ex art. 2560 c.c., non opera una decurtazione automatica della connessa passività al valore venale dell'azienda, determinato ai sensi dell'art. 51 c. 4 del tur.

Ne consegue quanto segue (cass., n. 891/2019):



“... il quale [ndr: valore] dovrà pertanto essere individuato, ai fini dell'imposta di registro, non al 'netto', ma al 'lordo' della passività non inerente (cass. 12215/08).”

L'onere della prova ricade sempre in capo al contribuente:



Cass n. 29151/2018: *"Quanto all'onere della prova dei fatti integrativi della deduzione, si richiama l'indirizzo consolidato di legittimità secondo cui - in presenza di contestazione di inerenza da parte dell'amministrazione finanziaria - il relativo onere probatorio è posto a carico del contribuente che deduca la passività. E tale onere, come detto, non può ritenersi assolto mediante esclusivo e formale richiamo all'annotazione contabile, richiedendosi l'allegazione di documentazione di supporto attestante l'effettiva pertinenza, strumentalità e finalizzazione della passività al bene trasferito (da Cass. 12330/01, fino a Cass. nn. 5860/16, 2048/17, 5079/17, 9888/17, 11241/17 ed altre)."*

Nel caso di specie l'**onere probatorio** può essere assolto mediante:

- ✓ formale richiamo all'annotazione contabile;
- ✓ allegazione di documentazione di supporto attestante l'effettiva pertinenza, strumentalità e finalizzazione della passività al bene trasferito (cass. nn. 29151/2018, 12330/2001, 5860/2016, 2048/2017, 5079/2017, 9888/2017, 11241/2017 ed altre).

ELUSIONE: la recente giurisprudenza fa riferimento al principio espresso dalla Dir. CEE, n. 335/69, in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali, secondo cui occorre che **l'ufficio escluda dal computo** della base imponibile quei **mutui ipotecari costituiti in funzione elusiva** del carico tributario (cass., n. 888/2019).

L'INERENZA - UN CASO CONCRETO.

Con riguardo al potere di escludere le passività aziendali, posto in capo all'amministrazione finanziaria, in passato la **CTP di Milano, sent. n. 125/2011, sez. XXVI**, ha precisato che:

- ➔ l'Ufficio deve muovere al contribuente specifiche contestazioni motivatamente assunte e con riguardo ad ogni singola posizione messa in discussione;
- ➔ l'esclusione della passività non va fondata su una generica contestazione di estraneità di una mera differenza tra valori incongruenti.

N.B.: nel caso di specie l'Ufficio contestava al contribuente una eccessiva esposizione verso i fornitori (€ 739.100) contro un investimento finanziario in beni del magazzino eccessivamente basso (€ 113.904), relativamente al complesso aziendale ceduto che faceva presumere che l'accollo della passività costituiva, nel caso di specie, una modalità di pagamento di una parte del corrispettivo da non defalcare dal corrispettivo stesso ma, piuttosto, da aggiungere.

IL COMPUTO DELLE PASSIVITÀ DELL'AZIENDA AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

LE SCRITTURE CONTABILI OBBLIGATORIE

In prima battuta occorre considerare che le scritture contabili obbligatorie sono quelle stabilite dall'**art. 2214 c.c. e ss.**



Comma 1. " L'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il **libro giornale e il libro degli inventari.**

Comma 2. Deve altresì tenere le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite"



IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA: nel caso di specie si dovrebbe tener conto:

- dei libri obbligatori previsti dalla normativa tributaria (artt. 23 e 25 DPR 633/1972);
- della documentazione che presenta i requisiti della data certa in base alle disposizioni previste dal codice civile.

La **deduzione delle passività** richiede pertanto:

- ➔ l'iscrizione contabile o la sussistenza di documenti provvisti di data certa;
- ➔ l'inerenza (v. sopra).

Con riguardo al primo requisito la Cassazione ha ritenuto che è legittimo l'operato della CTR competente che:

- richieda la contabilità, ancorché non contestata dall'amministrazione finanziaria
- ed elementi diversi ed ulteriori dalla contabilità stessa nella quale le passività risultavano effettivamente iscritte (cass., n.29151/2018).

**I COMMENTI DELLA
DELLA REDAZIONE
RESTA IN LINEA CON LE NOVITÀ!**

In seguito al Videoforum
dell'Agenzia Entrate del 31 gennaio,
Redazione renderà disponibili online
una serie di commenti ai chiarimenti
che saranno rilasciati dai funzionari.

**TELEFISCO
2019**