



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF171

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	CESSIONE DI LICENZE TAXI E AMBULANTI – E' CESSIONE D'AZIENDA
RIFERIMENTI	CASS. SENTT. 23143/2017 E 8769/2017;
CIRCOLARE DEL	06/10/2017

Sintesi: il trasferimento delle licenze di attività di taxi è stato oggetto di ampio dibattito in sede giurisprudenziale, in esito alla quale è possibile individuare il seguente orientamento consolidato:

- *ai fini dell'imposta di registro: l'atto va registrato con aliquota del 3% se qualificato come cessione di azienda/indennità; è soggetto ad Iva se riferito a cessione di bene immateriale*
- *ai fini dei redditi: si determina un componente positivo di reddito qualificato:*
 - *quale plusvalenza (da cessione d'azienda o di un bene immateriale): rateizzabile per possesso da più di 3 anni (a tassazione separata nel primo caso, in presenza di azienda gestita da più di 5 anni)*
 - *quale indennità per la cessazione dell'attività: da portare a tassazione separata*

In alcun attività dove il valore intrinseco dell'azienda va ricondotto quasi esclusivamente al possesso di una autorizzazione comunale, come nel caso:

- di attività di **taxi**
- di attività di **commercio al dettaglio su aree pubbliche** (cd. "ambulantato"), dove il valore va individuato nella concessione comunale all'occupazione degli spazi nell'ambito del mercato si è da sempre posto il dubbio se, dal punto di vista fiscale, il trasferimento di tale autorizzazione
 - vada assimilato ad una cessione di azienda
 - alla cessione di un singolo bene immateriale.

La giurisprudenza non ha avuto un orientamento univoco in passato; tuttavia è possibile tracciare delle linee comuni, al fine di individuare il trattamento fiscale dell'operazione.

ASPETTI CIVILISTICI – FORMA DELL'ATTO

In generale il trasferimento d'azienda necessita della forma scritta con atto pubblico o scrittura privata autenticata (Legge n. 310/93).



Nota: è ancora dibattuto se tale forma sia prevista appena nullità ("ad substantiam") o meno ("ad probationem"); ad ogni buon conto solo con tale forma è possibile l'iscrizione al Registro Imprese

Il trasferimento di un **bene immateriale** non è invece soggetto a particolari vincoli di forma.

AUTORIZZAZIONI AMMINISTRATIVE

Per quanto attiene il trasferimento di autorizzazione rilasciate da una pubblica amministrazione, va rilevato che:

- in generale: **non sono suscettibili di autonomo trasferimento**, in quanto aventi carattere strettamente personale.
- in deroga: **alcune autorizzazioni** possono essere effettivamente **autonomamente trasferibili**.

Per quanto attiene le attività di cui sopra, esse sono regolamentate da leggi speciali che disciplinano le specifiche ipotesi di trasferimento:

- per le licenze dei taxi: la Legge n. 21/1991
- per l'attività di ambulantato: una serie di Leggi regionali

che escludono l'intervento del notaio.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

In sostanza, la questione:

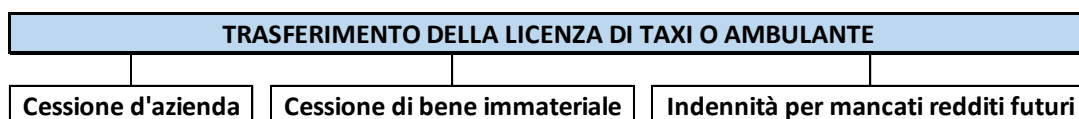
- non attiene tanto alla qualificazione giuridica del contratto dal punto di vista civilistico (esso, infatti, rimane valido)
- ma alla sua qualificazione fiscale, per determinarne il regime di tassazione ed i poteri di accertamento dell'Agenzia delle Entrate

Per tale motivo, nella prassi aziendale, si assiste:

- ➔ **sia alla cessione di una immobilizzazione immateriale** (trasferimento di un diritto) o all'incasso di una **"buonauscita"** (per mancati redditi futuri)
- ➔ che ad una **cessione di azienda**.



N.B.: ciò anche considerato che la giurisprudenza non ha quasi mai contestato la sussistenza di una azienda (intesa come pluralità di beni organizzati), essendo quindi sufficiente per configurarla, la **cessione della licenza unitamente a pochi altri beni** (materiali o diritti, di debito/credito o altro).



ASPETTI FISCALI

La disciplina della **cessione d'azienda**, in linea generale, si fonda sulle seguenti disposizioni:

DISCIPLINA FISCALE DELLA CESSIONE D'AZIENDA	
Art. 86 c. 1 e 2 TUIR	La cessione d'azienda genera plusvalenze/minusvalenze fiscali in presenza di cessione a titolo oneroso. La plusvalenza: <ul style="list-style-type: none"> - è rateizzabile in un massimo di cinque anni: se l'azienda era posseduta da almeno 3 anni - va portata a tassazione separata (con possibilità di optare per la tassazione ordinaria) se l'azienda dell'impresa individuale era gestita da più di 5 anni
Art. 2 c. 3 lett. b) DPR 633/72	La cessione d'azienda è esclusa da Iva
DPR 131/1986 (TUR)	<p>L'atto di cessione è soggetto a registrazione nel termine fisso</p> <p>Il valore dell'azienda è costituito dal valore venale (non dal corrispettivo e, dunque, è sindacabile dall'Ufficio) e include l'avviamento. Quest'ultimo viene abitualmente determinato applicando il criterio forfettario previsto dall'art. 2 c. 4 Dpr 460/1996.</p>

IMPOSTA DI REGISTRO

L'imponibile soggetto ad imposta di registro va individuato nel **valore venale**:

Valore "venale": l'art. 51 Dpr 131/86 dispone che la base imponibile è determinata:

⇒ **per la generalità dei beni:**

- dal valore "dichiarato" dalle parti
- dal prezzo pattuito, se il valore dichiarato manca oppure è inferiore al prezzo pattuito

⇒ **limitatamente alle aziende ed agli immobili:**

- dal **valore "venale"** di commercio (avviamento incluso)
- dal prezzo pattuito, se il valore "venale" è inferiore al prezzo pattuito

in ogni caso al netto delle passività accollate direttamente afferenti al bene.

Accertamento: dal punto di vista dell'Ufficio, inquadrare la "cessione della licenza" quale:

- **trasferimento di un diritto:** non permette di discostarsi dal corrispettivo dichiarato nell'atto tra le parti, dovendo l'ufficio riscontrare l'occultamento del corrispettivo
- **indennità di cessazione:** anche in tal caso può essere accertato solo l'occultamento, totale o parziale, delle somme incassate
- **cessione d'azienda:** permette all'ufficio di sindacare il valore dell'avviamento.

Aliquota applicabile: nel caso di

- ⇒ **cessione d'azienda:** trova applicazione **l'aliquota del 3%** (in assenza di immobili), con obbligo di registrazione nel termine fisso
- ⇒ **cessione di immobilizzazione immateriale:** trattandosi di cessione di un bene aziendale (ancorché contratto "atipico" - CTP Milano sent. 1886/8/15), **si applica l'Iva ordinaria** (la registrazione è solo facoltativa; in tal caso sconta l'imposta di registro fissa)
- ⇒ **indennità:** l'operazione è esclusa da Iva (art. 2 c. 3 lett. a) Dpr 633/72) e, trattandosi di atti a contenuto patrimoniale, dovrebbe applicarsi **l'aliquota del 3%** (art. 9 Tar. parte I TUR).

POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

La giurisprudenza più recente ha affermato che la cessione della licenza va **assimilata ad una cessione d'azienda**.

Cessione di azienda		Contratto atipico
Cass. 23143/2017	CTR Roma n. 603/14/12	CTP 1886/8/15
Cass. 8769/2017	CTR Roma n. 234/29/11	

In particolare, ai fini dell'imposta di registro trova applicazione applica l'art. 20 del TUR (v. anche Cass. 23584/12), con la conseguenza che, indipendentemente dalla qualificazione data nell'atto, l'ufficio può applicare l'imposta prevista per "l'intrinseca natura dell'atto", da assimilare ad una cessione d'azienda.



Art. 20 TUR: "L'imposta e' applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"

A tal fine non rileva il fatto che il contribuente sia socio di cooperativa in quanto tale assimilato ad un un lavoratore subordinato (Cass. 8769/2017).

ATTI A TITOLO GRATUITO

Ai fini delle imposte indirette il trasferimento a titolo gratuito rimane assoggettato all'imposta di successione/donazione, indipendentemente che sia qualificato come cessione d'azienda o cessione di bene immateriale.

IMPOSTE DIRETTE

Per quanto attiene le imposte dirette, la cessione della licenza:

- può rientrare tra le plusvalenze di cui all'art. 86 Tuir, determinata come **differenza tra il corrispettivo** di cessione **e il costo fiscale** del bene: indipendentemente che sia qualificata come cessione d'azienda o trasferimento di un diritto
- può essere assimilata ad una **indennità per perdita di redditi futuri**.



Costo fiscale della licenza: in generale è pari ai soli costi amministrativi sostenuti per la richiesta (e dunque molto vicina a zero).

Naturalmente, nel caso in cui l'azienda sia stata a sua volta acquistata da terzi e si proceda con una nuova cessione d'azienda, la plusvalenza sarà data come differenza tra il corrispettivo di vendita e quello originariamente previsto per l'acquisto.

A) Cessione di azienda

Nel caso in cui l'atto sia inquadrato nell'ambito di una cessione d'azienda, la **plusvalenza**:

- potrà essere **rateizzata** nel caso di possesso dell'azienda da più di 3 anni
- va portata a **tassazione separata** (con possibilità di optare per la tassazione ordinaria) se l'azienda dell'impresa individuale era gestita da più di 5 anni

B) Trasferimento di un diritto / indennità

In questo caso, il corrispettivo percepito, **alternativamente**:

- attribuisce una **plusvalenza**, quale cessione di un singolo bene: rateizzabile solo nel caso di possesso di tale diritto da più di tre anni
- si inquadra tra le **indennità per la cessazione dell'attività**: in questo caso si tratterebbe di una indennità per mancati redditi futuri cui è applicabile la **tassazione separata** ex all'art. 17 c. 1 lett. i) Tuir (assimilabile alle somme percepite per la "rottamazione delle licenze" – v. RM 83/2011)

POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

In una moltitudine di sentenze la giurisprudenza ha affrontato la possibilità di contestare un corrispettivo di cessione in presenza di trasferimenti a titolo gratuito

In altre si è limitata a stabilire l'imponibilità o meno delle somme percepite senza chiarire espressamente la natura dell'atto sottostante.

Presunzione di onerosità

A favore della possibilità di accertare in via induttiva la plusvalenza si è pronunciata la recente Cass. 23143/2017.



Nota: in relazione al decesso di un tassista; ha presunto che i coeredi non abbiano inteso rinunciare all'eredità (permettendo il trasferimento della licenza solo in capo ad uno dei coeredi), ma abbiano proceduto ad una cessione, fondando l'accertamento sulla **presunzione** (sufficientemente grave, ex art. 39 c. 2 lett. d) Dpr 633/72) che ritiene "la cessione di licenza di auto servizio pubblico non di linea" quale **onerosa**.

In termini analoghi si sono espresse di recente anche le seguenti sentenze:

CESSIONE DI AZIENDA A TITOLO ONEROSO	
A FAVORE	CONTRO
Cass. n. 2050/2017	CTR Roma sent. 24/6/11
Cass. nn. da 21759 a 21762 del 2017	



Cass. n. 21762 del 20 settembre 2017: "La legge 15 gennaio 1992, n. 21 («Legge quadro per il trasporto di persone mediante autoservizi pubblici non di linea»), per quanto qui interessa, qualifica i titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi come «titolari di impresa artigiana di trasporto» (art. 7) e prevede che la licenza è rilasciata dalle amministrazioni comunali (art. 8) e che la stessa, in presenza di determinate condizioni, può essere trasferita, su richiesta del titolare, a persona dallo stesso designata, iscritta nel ruolo di cui all'art. 6 e in possesso dei requisiti prescritti (art. 9)".



Nota: si noti che nel senso di **presumere a titolo gratuito** la **cessione tra padre e figlio** della licenza per servizio taxi la CTR Roma n. 24/6/11 e la Cass. 6837/2001.

Potestà accertativa

Analizzando la giurisprudenza prodotta sino ad oggi appare evidente che:

- l'Ufficio è certamente legittimato ad accertare il reddito imponibile in capo al cedente
- tuttavia si pongono degli stretti vincoli di motivazione, considerato che non è sufficientemente il ritenere "evidentemente non congruo" il corrispettivo pattuito.

Nel seguito le sentenze più rilevanti che hanno censurato l'accertamento dell'Ufficio per carenza di motivazione:

Cass n. 16836/2014	l'accertamento non indica a quale ipotesi di reddito sia riconducibile la plusvalenza da cessione di licenza; inoltre non qualifica l'oggetto del negozio nè indica i criteri utilizzati per il calcolo della plusvalenza
Cass. n. 5333/2015 e Cass 20533/2014	l'Ufficio non ha individuato le fonti su cui ha fondato la prova per presunzioni
Cass. n. 954/2016	gli accertamenti emessi dall'Ufficio si sono limitati a qualificare tali somme come indennità, senza indicare però la categoria reddituale di riferimento.
Cass. n. 11074/2016	l'Ufficio deve provare gli elementi e i criteri utilizzati per la determinazione della plusvalenza; non è sufficiente il richiamo a fonti del Web (l'onerosità nella cessione della licenza dei taxi non è un fatto notorio e va dimostrato).



Licenza come beni non aziendale: alcune Associazioni di categoria hanno sostenuto che le somme percepite per il trasferimento della licenza non vadano tassate in quanto relativa un bene non aziendale (e non rientranti in alcuna categoria reddituale di cui all'art. 6 Tuir). Tanto premesso:

- si ritiene che tale posizione sia errata, trattandosi certamente di un bene strumentale senza il quale l'attività di impresa non potrebbe essere svolta (in tal senso chiaramente anche la Cass. n. 2050/2017)
- peraltro le sentenze di Cassazione che avallerebbero l'ipotesi non entravano nel merito, limitandosi a rilevare vizi propri nell'accertamento dell'Ufficio (v. sopra).

CONCLUSIONE

In conclusione va osservato come l'orientamento maggioritario in giurisprudenza:

- ➔ **ai fini dell'imposta di registro:** ritiene applicabile l'imposta di registro del 3% (al di fuori delle ipotesi di trasferimento a titolo gratuito, per le quali dovrebbe essere stipulato per atto pubblico la donazione della licenza, salvo il caso di "donazione indiretta"); ciò porta a sconsigliare l'ipotesi di inquadrare l'operazione come in caso di una "indennità"
- ➔ **ai fini delle imposte dirette:** ritiene imponibili le somme incassate, nella maggior parte dei casi inquadrare come corrispettivo di una cessione d'azienda.

Per tali motivi, in tutte le attività dove l'autorizzazione amministrativa è condizione per esercitare l'attività stessa, è **preferibile:**

- ⇒ **procedere ad una cessione d'azienda**
- ⇒ **sottoposta a condizione sospensiva** del passaggio della licenza in capo all'acquirente, il quale deve ottenerla autonomamente (a nulla rilevando il fatto che i regolamenti comunali prevedano un "subentro automatico" in caso di acquisto d'azienda già autorizzata).