



FONDAZIONE
"FRANCESCO BIANCHINI"
DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI



|s|d|s|
STUDIO DI SIMONE
COMMERCIALISTI



PROGRAMMA FORMATIVO ISCRITTI REGISTRO DEI TIROCINANTI 2019
LA CESSIONE D'AZIENDA CON ESERCITAZIONI

MASSIMILIANO CAMMISA

PALERMO
26 MARZO 2019

INDICE – la cessione d’azienda

Parte Prima – Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

Premessa **3**

Forma giuridica dell’atto e divieto di concorrenza **4**

Successione nei contratti di azienda **5**

Trasferimento dei crediti e responsabilità patrimoniale **7**

Rapporti di lavoro dei dipendenti occupati **11**

Parte Seconda – Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

Riflessi contabili in capo al cedente **12**

Riflessi contabili in capo al cessionario **15**

Parte Terza – Aspetti fiscali

Imposte sul reddito - *Riflessi in capo al cedente* **20**

Imposte sul reddito - *Riflessi in capo al cessionario* **25**

IRAP **27**

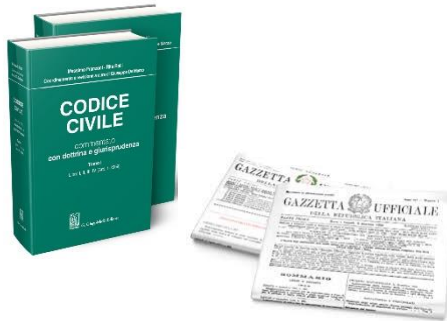
Imposta di registro **28**

Imposte ipotecarie e catastali e imposta di bollo **31**

Parte quarta - Esercitazione

Esercitazione sulla cessione d’azienda **32**

Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda - premessa



La cessione d'azienda (o di un ramo d'azienda) si ha quando le parti stipulano una convenzione negoziale, avente ad oggetto il trasferimento di beni "organizzati in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa" (cfr. Cass. 28.4.98 n. 4319).

Rientrare nella fattispecie della cessione di azienda anche la cessione di una sola parte dei beni, a condizione che venga mantenuta **un'organizzazione autonoma idonea a consentire di esercitare un'attività di impresa.**

Essa è soggetta all'ordinaria disciplina prevista per le compravendite di beni, salvo quanto diversamente stabilito da talune disposizioni per le ipotesi in cui oggetto della compravendita sia, per l'appunto, "il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa" (art. 2555 c.c.). Si tratta, in particolare, delle seguenti **DISPOSIZIONI NORMATIVE:**

art. 2556 c.c. Imprese soggette a registrazione;

art. 2557 c.c. Divieto di concorrenza;

art. 2558 c.c. Successione nei contratti;

art. 2559 c.c. Crediti relativi all'azienda ceduta;

art. 2560 c.c. Debiti relativi all'azienda ceduta;

art. 2112 c.c. Mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda

art. 33 del DLgs. 8.6.2001 n. 231, ai sensi del quale il cessionario d'azienda è responsabile in solido con il cedente per il pagamento della sanzione pecuniaria amministrativa ad esso comminata, qualora nell'esercizio dell'attività dell'azienda successivamente trasferita siano stati commessi illeciti penali nel suo interesse (o comunque a suo vantaggio), da parte di suoi amministratori, dirigenti o dipendenti.



Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda



i registroimprese

Per quanto attiene alla **FORMA GIURIDICA DELL'ATTO**, l'**art. 2556 c.c.** stabilisce che: (i) la **forma scritta è richiesta solo ai fini probatori** e non per la validità dell'atto (salvo il caso in cui una forma particolare sia richiesta dalla natura dei beni trasferiti o dal tipo di contratto da cui origina il trasferimento); (ii) **gli atti di cessione d'azienda**, relativi a imprese soggette a registrazione presso il Registro delle imprese, devono essere a loro volta iscritti presso il suddetto Registro e, a tal fine, essere **redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, con deposito per l'iscrizione, nel termine di 30 giorni, a cura del notaio autenticante o rogante.**

Il **DIVIETO DI CONCORRENZA** sancito dall'art. 2557 c.c. ha un ambito di applicazione riconducibile:

- sul **piano soggettivo**, a colui il quale trasferisce a un soggetto terzo un complesso aziendale, a qualsivoglia titolo;
- sul **piano oggettivo**, all'esercizio di una nuova impresa – successiva al trasferimento dell'azienda - idonea – è sufficiente che sussista il «pericolo potenziale» - a sviare la clientela dell'azienda trasferita, da parte del soggetto nei cui confronti il divieto è posto;
- sul **piano temporale**, alla durata di un quinquennio (limite massimo) dalla data del trasferimento del complesso aziendale.

E' comunque attribuita alle parti un discreto livello di autonomia contrattuale in merito alla definizione dei vincoli di non concorrenza in capo al soggetto che cede l'azienda.



Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

SUCCESSIONE DEL CESSIONARIO NEI CONTRATTI DI AZIENDA

Art. 2558 c.c. *“Se non è pattuito diversamente, l’acquirente dell’azienda subentra nei contratti stipulati per l’esercizio dell’azienda stessa che **non abbiano carattere personale**.*

Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro tre mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell’alienante.

Le stesse disposizioni si applicano anche nei confronti dell’usufruttuario e dell’affittuario per la durata dell’usufrutto e dell’affitto”.

Nel novero dei “contratti stipulati per l’esercizio dell’azienda aventi natura personale” si possono annoverare esclusivamente quei contratti che prevedono a carico del soggetto che cede l’azienda: (i) una prestazione oggettivamente infungibile; (ii) una prestazione soggettivamente infungibile, nel senso che un elemento essenziale è rappresentato dalla specifica fiducia riposta dal contraente ceduto nelle qualità personali del cedente, dovendosi quindi trattare di prestazione che deve essere adempiuta personalmente e direttamente dall’imprenditore.

Fatta eccezione per i contratti di lavoro dipendente, la successione del cessionario d’azienda nei contratti stipulati dal cedente è impostata in modo tale da garantire un’**ampia autonomia negoziale delle parti**.

Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

SUCCESSIONE DEL CESSIONARIO NEI CONTRATTI DI AZIENDA (2)

Alla disciplina in materia di subentro “automatico” del cessionario d’azienda nei contratti stipulati dal cedente per l’esercizio dell’impresa, si affiancano alcune norme “speciali” con riferimento a specifiche tipologie contrattuali.

- Art. 36 della L. 27.7.78 n. 392, relativo alla successione del cessionario nei **contratti di locazione aventi per oggetto immobili commerciali**;

- Art. 2112 c.c., per quanto concerne la specifica fattispecie della successione del **cessionario nei contratti di lavoro** ed il disposto dell’art. 47 della L. 428/90 che impone, tra le altre cose, l’adozione di una particolare procedura formale nel caso di trasferimenti di aziende o rami di azienda attuati da imprese che hanno alle proprie dipendenze un numero di lavoratori superiore a 15.

- Art. 2610 c.c., relativo alla successione del cessionario nel **contratto di consorzio**;

- Art. 132 della L. 22.4.41 n. 633, relativo alla successione del cessionario nel **contratto di edizione**;

- il conduttore può sublocare l’immobile o cedere il contratto di locazione anche senza il consenso del locatore, purché venga insieme ceduta o locata l’azienda, dandone comunicazione al locatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

- il locatore può opporsi, per gravi motivi, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione.

Se sussiste una giusta causa, in caso di trasferimento dell’azienda per atto tra vivi (come appunto nel caso di cessione di azienda), gli altri consorziati possono deliberare, entro un mese dalla notizia dell’avvenuto trasferimento, l’esclusione dell’acquirente dal consorzio

l’editore non può trasferire a soggetti terzi i diritti d’autore senza il consenso di quest’ultimo, tranne che nei seguenti casi: (i) espressa pattuizione contraria tra editore ed autore; (ii) cessione dell’azienda da parte dell’editore.

Nel caso di cessione d’azienda da parte dell’editore, il trasferimento a terzi dei diritti d’autore, senza il consenso di quest’ultimo, è comunque precluso se vi sia pregiudizio alla reputazione o alla diffusione dell’opera.



Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

TRASFERIMENTO DEI CREDITI RELATIVI ALL'AZIENDA

Art. 2559 c.c. *“La cessione dei crediti relativi all’azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell’iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese. Tuttavia il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all’alienante.*

Le stesse disposizioni si applicano anche nel caso di usufrutto dell’azienda, se esso si estende ai crediti relativi alla medesima”. Nel silenzio dell’atto di cessione d’azienda, il cedente garantisce il cessionario in ordine all’esistenza dei crediti aziendali che gli trasferisce, ma non in ordine alla solvibilità del debitore. Dopodiché, l’autonomia negoziale delle parti può determinare sia un quadro massimamente tutelante per il cessionario sia un quadro viceversa massimamente tutelante per il cedente.

MASSIMA TUTELA PER IL CESSIONARIO
con prestazione di garanzia, da parte del cedente, sia in ordine all’esistenza dei crediti che alla solvibilità dei debitori

Autonomia
contrattuale

MASSIMA TUTELA PER IL CEDENTE
escludendo anche la garanzia in ordine alla mera esistenza dei crediti trasferiti al cessionario

Con riferimento ai **crediti vantati dal cedente verso Pubbliche Amministrazioni**, non suscita differenze la circostanza che la cessione del credito abbia luogo o meno in un contesto di cessione d’azienda, restando comunque applicabile la particolare disciplina “formale” prevista dagli artt. 69 e 70 del RD 18.11.23 n. 2440. In particolare, il contratto di cessione deve essere formalmente notificato all’amministrazione centrale, oppure all’ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento. Detta disciplina “formale” non è tuttavia necessaria per (i) crediti verso l’Erario per IRES che vengono ceduti tra soggetti appartenenti ad un medesimo gruppo di imprese; (ii) crediti verso l’Erario per IVA relativi all’azienda oggetto di cessione (mediante compilazione della dichiarazione annuale IVA da parte del cedente e del cessionario per i casi in cui abbiano avuto luogo “operazioni straordinarie”).



Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

RESPONSABILITA' PATRIMONIALE DEL CEDENTE E DEL CESSIONARIO

Art. 2560 c.c. *“L’alienante non è liberato dai debiti inerenti all’esercizio dell’azienda ceduta anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno acconsentito. Nel trasferimento di un’azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l’acquirente dell’azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori”.*

Viene quindi ad instaurarsi una **responsabilità solidale** tra cedente e cessionario per le passività relative al complesso aziendale compravenduto.

Tabella riepilogativa

Passività che non risultano dai libri contabili	La responsabilità patrimoniale verso terzi grava esclusivamente sul cedente. Nel contratto di cessione d’azienda le parti possono prevedere una clausola di accollo in base alla quale il cessionario si impegna nei confronti del cedente a manlearlo anche da eventuali passività che non risultano dai libri contabili obbligatori, senza limitazioni oppure fino a concorrenza di un determinato ammontare. Una clausola di accollo di questo tipo (ossia generica, nel senso che non risultano esattamente individuate le passività che il cessionario si accolla «spontaneamente» in via convenzionale) non sembra idonea a far sorgere alcun tipo di responsabilità patrimoniale diretta del cessionario verso i terzi.
Passività con espresso consenso del terzo alla liberazione del cedente	La responsabilità patrimoniale verso i terzi grava esclusività sul cessionario.
Passività anteriori al trasferimento diverse dalle precedenti	La responsabilità patrimoniale verso i terzi grava sia sul cedente che sul cessionario , a prescindere dagli accordi interni tra le parti in relazione al trasferimento delle passività in capo al cessionario o al loro mantenimento in capo al cedente.



Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

RESPONSABILITÀ PATRIMONIALE “TRIBUTARIA”

Art. 14 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 472 *«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 d’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»..*

La disciplina in esame si applica, in quanto compatibile, a tutte le ipotesi di trasferimento d’azienda: oltre che alla cessione e al conferimento d’azienda, anche alle ipotesi in cui l’azienda sia trasferita mediante permuta, donazione, affitto, concessione della nuda proprietà o dell’usufrutto.

Sono invece esclusi dalla disciplina in esame le cessioni e i conferimenti d’azienda che avvengono nell’ambito di: (i) una procedura concorsuale; (ii) un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all’art. 182-bis del RD 16.3.42 n. 267; (iii) un piano attestato ai sensi dell’art. 67 co. 3 lett. d) del R.D. 16.3.1942 n. 267; (iv) un procedimento di composizione della crisi da sovraindebitamento; (v) un procedimento di liquidazione del patrimonio.



Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

RESPONSABILITÀ PATRIMONIALE “TRIBUTARIA” (2)

La responsabilità tributaria del cessionario è limitata dal punto di vista quantitativo:

- al valore dell'azienda o del ramo d'azienda che il cessionario ha acquisito accertato dal competente ufficio delle Entrate o del registro oppure, in mancanza di tale accertamento, il valore dichiarato dalle parti;
- agli importi dovuti dal cedente all'Erario che risultano alla data del trasferimento dell'azienda dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza (art. 14 co. 2 del DLgs. 472/97). Inoltre, il cessionario beneficia della preventiva escussione del cedente ovvero la **responsabilità tributaria del cessionario in solido con il cedente è di natura meramente sussidiaria.**

Il **certificato fiscale dei “carichi pendenti”** Gli uffici e gli enti preposti sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato dal quale risulti l'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Detto certificato ha pieno effetto liberatorio del cessionario se negativo e così pure se non viene rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta. Il certificato può essere richiesto dai soggetti interessati in qualsiasi tempo, sia prima che dopo la cessione dell'azienda

Ai sensi dell'art. 14 co. 4 del DLgs. 472/97, le limitazioni alla responsabilità solidale del cessionario, non operano quando **la cessione dell'azienda viene attuata in frode dei crediti vantati dall'Erario** verso il cedente. La frode ai danni dell'Erario - sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte o condotte illecite siano poste in essere con la specifica finalità di ledere le pretese creditorie dell'Erario - si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro 6 mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Aspetti giuridici e contrattuali della cessione di azienda

Relativamente ai **RAPPORTI DI LAVORO DEI DIPENDENTI OCCUPATI PRESSO L'AZIENDA COMPRAVENDUTA**, vi è la specifica disciplina recata dall'art. 2112 c.c. che non attribuisce al cedente e al cessionario alcun margine di autonomia pattizia.

Il rapporto di lavoro prosegue con l'avente causa (cessionario, società conferitaria, affittuario, società risultante o incorporante, società beneficiaria) senza soluzione di continuità.

A *latere* di tale norma, va poi richiamato il disposto dell'art. 47 della L. 428/90, il quale impone, tra le altre cose, l'adozione di una particolare procedura formale nel caso di trasferimenti di aziende o rami di azienda attuati da imprese che hanno alle proprie dipendenze un numero di lavoratori superiore a 15 ovvero obbligo di comunicazione per iscritto, alle rappresentanze sindacali (RSU o RSA), nonché ai sindacati di categoria stipulanti il contratto collettivo applicato nelle imprese interessate, dell'intenzione di procedere al trasferimento dell'azienda almeno 25 giorni prima del perfezionamento dell'atto da cui deriva il trasferimento.

A determinate condizioni, può essere derogata la suddetta disciplina nel caso in cui i trasferimenti riguardino complessi aziendali che versano in stato di crisi o di procedura concorsuale (art. 47 co. 4-*bis* e 5 della L. 428/90).

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

Nell'ambito della prassi contabile nazionale, manca un principio contabile specificamente dedicato alla rilevazione contabile delle operazioni di cessione d'azienda.

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CEDENTE

Eliminazione dallo SP dell'azienda venduta	Individuazione gli elementi patrimoniali dell'attivo e del passivo che risultano direttamente o indirettamente riconducibili al complesso aziendale ceduto	Scritture di "assestamento" ante rilevazione della cessione
Rilevazione nello SP del credito a fronte del corrispettivo	Di norma il corrispettivo è rappresentato da una somma di denaro. Quando il corrispettivo è rappresentato da un bene o comunque da una utilità in natura, l'operazione assume i connotati della permuta. In questo caso, in contropartita all'eliminazione di tutte le poste dell'attivo e del passivo riconducibili al complesso aziendale ceduto, il cedente iscrive il bene ricevuto in cambio. Si pone quindi il problema della valutazione del bene ricevuto in corrispettivo della cessione dell'azienda. A tale proposito, soccorre il documento OIC 16 (§ 82), ai sensi del quale <i>"il valore di mercato del bene ricevuto misura la plusvalenza o minusvalenza realizzata rispetto al valore netto contabile del bene dato in permuta"</i> . In linea generale, dunque, il cedente deve iscrivere nel proprio attivo patrimoniale il bene ricevuto in permuta dell'azienda sulla base del suo valore di mercato. Lo stesso documento OIC 16 (§ 83), però, sottolinea poi che <i>"se la permuta nella sostanza non realizza una compravendita, ma è effettuata per procurare la disponibilità di un cespite di analoghe caratteristiche funzionali senza l'obiettivo di conseguire un componente positivo di reddito, il valore di iscrizione dell'immobilizzazione materiale acquisita è riconosciuto pari al valore contabile netto dell'immobilizzazione materiale ceduta"</i> .	
Rilevazione della plusvalenza/ minusvalenza	La differenza tra il valore netto contabile dell'azienda ceduta e il valore di iscrizione nell'attivo patrimoniale del corrispettivo di cessione rappresenta il risultato economico dell'operazione, la cui evidenziazione in bilancio deve avere luogo in corrispondenza della voce A.5 (altri ricavi e proventi) o della voce B.14 (oneri diversi di gestione), a seconda che si tratti, rispettivamente, di una plusvalenza oppure di una minusvalenza.	

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CEDENTE (2)

L'esercizio di **competenza economica** nel cui ambito deve essere rilevata la plus/minusvalenza è quello in cui il trasferimento dell'azienda dal cedente al cessionario esplica i propri effetti reali, ossia la data di stipula dell'atto o la successiva data cui eventualmente le parti hanno inteso differirne l'efficacia traslativa. Talvolta, può però accadere che il trasferimento dell'azienda risulti accompagnato dall'apposizione di una o più condizioni, sospensive o risolutive.

Condizione
sospensiva che si
realizza
nell'esercizio
successivo a
quello di stipula

In detto caso, è corretto il "rinvio" della rilevazione degli utili prodotti dalla cessione al bilancio dell'esercizio nel corso del quale la condizione sospensiva si è realizzata, in ragione del fatto che, sino ad allora, tali utili non potevano considerarsi realizzati - *"si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio"* (art. 2423-bis co. 1 n. 2) - . Corollario inevitabile parrebbe essere che, ove la cessione è suscettibile di generare una minusvalenza, il rispetto del principio sancito dall'art. 2423-bis co. 1 n. 4 c.c. (*"si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo"*) imporrebbe viceversa di accantonare, già nel bilancio relativo all'esercizio di stipula del contratto, la relativa perdita destinata ad assumere carattere di definitività nel successivo esercizio di avveramento della condizione sospensiva.

Condizione
risolutiva

Nel caso in cui l'operatività della condizione risolutiva è rimessa alla volontà del solo cedente, l'utile prodotto dalla cessione sottoposta a condizione risolutiva è corretta la rilevazione della plusvalenza nel bilancio dell'esercizio di stipula dell'atto.

Nel caso in cui l'operatività della condizione risolutiva prescinde dalla volontà del cedente è corretto, "rinviare" la rilevazione dell'utile al successivo esercizio in cui viene meno la possibilità del verificarsi della condizione risolutiva cui l'efficacia della cessione è subordinata.

Se però, invece di una plusvalenza, la cessione sottoposta a condizione risolutiva è foriera di generare una minusvalenza, resta ben inteso che la rilevazione della perdita, già nel bilancio dell'esercizio in cui l'atto è stipulato, deve avvenire in tutti e due i casi:

- come minusvalenza "vera e propria", nel primo caso;
- come accantonamento per oneri, nel secondo caso.

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CEDENTE (3)

Se dalla cessione d'azienda emerge una plusvalenza contabile, la sua rilevazione deve avere luogo nell'ambito del bilancio relativo all'esercizio di competenza economica.

La correlata **plusvalenza fiscalmente imponibile**, tuttavia, può in taluni casi non essere assoggettata a tassazione per intero nel medesimo esercizio, bensì essere “frazionata” di modo da concorrere a formare il reddito di impresa del cedente, per quote costanti, nell'esercizio di competenza economica e nei successivi (con una possibilità di frazionamento “massimo” per quinti, ossia fino al quarto periodo di imposta successivo a quello di competenza).

L'art. 86 co. 4 del TUIR consente infatti di procedere al predetto “frazionamento fiscale” delle plusvalenze realizzate sui beni (ivi comprese le aziende) posseduti da almeno 3 anni.

In questo caso, nel bilancio dell'esercizio di competenza economica, bisogna rilevare, oltre che la plusvalenza contabile che emerge per effetto dell'operazione di cessione d'azienda, anche il correlato carico di imposte differite, conformemente a quanto previsto dal documento OIC 25.



Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CESSIONARIO

Per il cessionario, dal punto di vista contabile, la cessione d'azienda determina:

Rilevazione del debito verso il cedente

rappresentato dal corrispettivo riconosciuto al cedente nel relativo atto di compravendita

Iscrizione dell'azienda acquisita con evidenziazione di quanto corrisposto a titolo di avviamento

La “ripartizione contabile del costo di acquisizione” dell'azienda presuppone:

- l'individuazione del valore corrente attribuibile a ciascuno dei singoli elementi dell'attivo facenti parte del complesso aziendale acquisito (immobilizzazioni immateriali e materiali, rimanenze di magazzino, crediti, altri elementi), nonché a ciascuna delle singole passività aziendali contrattualmente accollate al cessionario;
- l'iscrizione dell'**avviamento**.

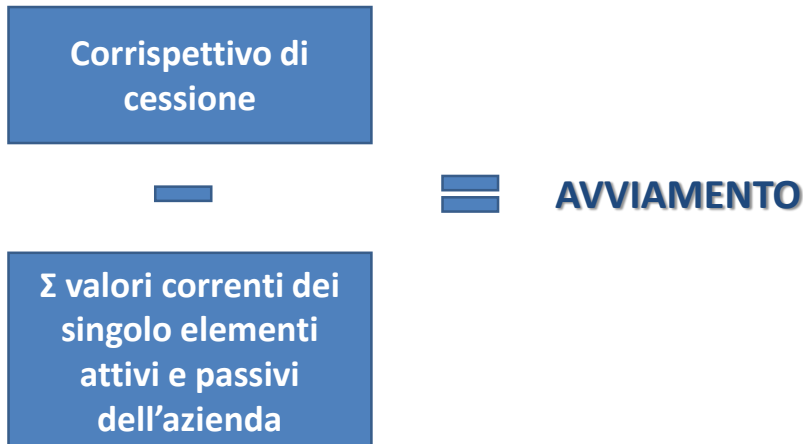
Una buona prassi consiglia sempre di far accompagnare l'atto di cessione d'azienda da una perizia di stima redatta con modalità idonee a rendere evidente il valore (ed il relativo criterio di valutazione) attribuito dalle parti a ciascuna delle componenti del complesso aziendale che confluisce nella determinazione del corrispettivo complessivo

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CESSIONARIO (2)

Principio contabile OIC 24 (§ 10) L'avviamento è *“l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente”.*

Nei casi di cessione (e conferimento) d'azienda, il principio contabile OIC 24 (§58) quantifica l'avviamento nel differenziale tra il maggior costo sostenuto dal cessionario per l'acquisto dell'azienda (ossia il corrispettivo di cessione dovuto al cedente) e la minore sommatoria algebrica dei valori correnti dei singoli elementi attivi e passivi facenti parte del complesso aziendale acquisito.



L'unico avviamento che può essere rilevato nella contabilità di una impresa è quello che emerge per effetto dell'acquisizione di un'azienda o di una partecipazione (c.d. "avviamento acquisito a titolo oneroso"), oppure per effetto di un'operazione di conferimento d'azienda, di fusione o di scissione (c.d. "avviamento derivato"), mentre è esclusa qualsivoglia possibilità di iscrizione dell'avviamento generato internamente dall'impresa (c.d. "avviamento originario").

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CESSIONARIO (2)

AVVIAMENTO > 0

Se l'avviamento rappresenta l'utilità economica prospettica

Iscrizione nell'attivo patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali (nella voce B.I.5) ed ammortamento su un orizzonte temporale ancorato alla vita utile, fermo restando che, nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne la vita utile, l'ammortamento deve essere eseguito entro un periodo non superiore a 10 anni e, in ogni caso, la Nota Integrativa del bilancio deve fornire una spiegazione del periodo di ammortamento.

Quando il processo di stima si risolve in una quantificazione della vita utile dell'avviamento superiore a 10 anni, il principio contabile OIC 24 precisa che *“occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima”* e *“in ogni caso la vita utile dell'avviamento non può superare i 20 anni”*.

Se l'avviamento rappresenta un «cattivo affare»

Il principio contabile OIC 24, nella versione 2005, statuiva espressamente che essa dovesse essere considerata un **componente negativo di Conto economico dell'esercizio di competenza**.

Tale espressa previsione non risulta confermata nella versione attualmente vigente del principio contabile OIC 24, ma pare pacifico che, in caso di “cattivo affare” e non di “utilità economica prospettica”, il trattamento contabile non possa che restare quello della imputazione quale componente negativo di Conto economico.

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

RIFLESSI CONTABILI IN CAPO AL CESSIONARIO (3)

AVVIAMENTO < 0

Se l'avviamento rappresenta un «buon affare» in sede di definizione del prezzo

La “differenza negativa” si presenta alla stregua di una vera e propria utilità conseguita dal cessionario per effetto della vantaggiosa acquisizione. Il cessionario iscrive questa “differenza negativa” come un **componente positivo di conto economico**, ovvero, in alternativa come **voce di riserva del patrimonio netto**, ove essa derivi dal fatto che l'azienda è stata acquisita a un prezzo vantaggioso rispetto al suo effettivo valore (c.d. “buon affare”)

Se l'avviamento rappresenta un vero e proprio minor valore dell'azienda nel suo complesso, rispetto al valore dei suoi singoli componenti

il cessionario neutralizzerà questa “differenza negativa” riducendo proporzionalmente il valore delle attività immobilizzate e, per l'eccedenza, iscriverla in un **apposito fondo per rischi e oneri del passivo**, ove essa derivi dalla previsione che l'azienda produrrà perdite gestionali negli esercizi successivi alla sua acquisizione.

Il fondo iscritto nella voce B.I.4 del passivo deve essere utilizzato di pari passo con la formazione dei risultati negativi di esercizio a fronte della cui previsione esso si è originato, esclusa qualsivoglia possibilità di utilizzo “soggettivo” ancorato al perseguimento di mere politiche di bilancio. A tale proposito, il principio contabile OIC 17 (§ 59) chiarisce che l'utilizzazione del fondo nei successivi esercizi avviene mediante sua imputazione alla voce A.5 del Conto economico.

Quanto precede risulta indirettamente confermato dal principio contabile OIC 17 (§ 57 - 60), nella parte in cui affronta il trattamento contabile che deve essere riservato alla c.d. “differenza negativa da annullamento”.

Aspetti contabili «nazionali» della cessione di azienda

CONTABILIZZAZIONE DEGLI ONERI ACCESSORI ALL'ACQUISIZIONE

Il § 53 del documento IFRS 3 prevede che *“l’acquirente deve contabilizzare i costi correlati all’acquisizione come spese nei periodi in cui tali costi sono sostenuti e i servizi sono ricevuti”*.

In assenza di norme e principi di prassi contabile nazionale *ad hoc* per il caso dell’acquisizione di un complesso aziendale, pare inevitabile doversi riferire a quanto previsto dall’art. 2426 co. 1 n. 1 c.c., ai sensi del quale, nel costo di acquisto delle immobilizzazioni, si computano anche i costi accessori e dai principi contabili OIC 16 e 24, rispettivamente per le immobilizzazioni materiali e immateriali.

Il cessionario d’azienda che redige il bilancio secondo principi contabili nazionali deve a tutt’oggi capitalizzare gli oneri accessori sostenuti per l’acquisto dell’azienda nel costo di acquisizione dell’azienda stessa, procedendo poi al loro sistematico ammortamento.

Pare corretto distinguere tra costi accessori direttamente ed inequivocabilmente correlabili a singole immobilizzazioni facenti parte del complesso aziendale acquisito e costi accessori correlabili indistintamente all’acquisto dell’azienda nel suo complesso. Per i secondi, la capitalizzazione dovrebbe avere luogo in modo separato, tra i “costi di impianto ed ampliamento” (voce B.I.1 dell’attivo dello Stato patrimoniale).

Aspetti fiscali della cessione di azienda

IMPOSTE SUL REDDITO

Riflessi in capo al CEDENTE →

PLUSVALENZA IMPONIBILE

Reddito d'impresa ex art. 86 TUIR

assoggettamento alle imposte sui redditi con l'aliquota IRES o con le aliquote progressive IRPEF, a seconda della natura soggettiva del cedente

Principio di competenza

ai sensi dell'art. 86 co. 4 del TUIR, se l'azienda ceduta risulta posseduta da almeno 3 anni, il cedente può scegliere di assoggettare a tassazione la plusvalenza realizzata su più periodi di imposta anziché per l'intero ammontare nel periodo di imposta di competenza.

Redditi diversi ex artt. 67 ss. TUIR

- cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale ;
- cessione dell'azienda ricevuta a titolo gratuito per successione o donazione

Principio di cassa

Tassazione separata ex art. 17 TUIR

- Persona fisica
- Cessione a titolo oneroso di azienda posseduta da più di 5 anni

L'opzione per la rateizzazione della plusvalenza deve risultare dalla dichiarazione dei redditi nel quadro RF del modello REDDITI: (i) variazione in diminuzione dell'utile civilistico per un ammontare pari alla plusvalenza realizzata mediante la cessione dell'azienda; (ii) variazione in aumento in misura pari alla quota della plusvalenza che viene assoggettata a tassazione nel periodo; (iii) indicazione nei righe dell'apposita sezione del quadro RF dell'ammontare totale della plusvalenza realizzata per la quale si procede al frazionamento, nonché dell'ammontare della quota costante in cui detta plusvalenza viene frazionata; (iv) nei periodi di imposta successivi nel quadro RF del relativo modello REDDITI una variazione in aumento pari alla quota "annuale" della plusvalenza a suo tempo "frazionata".



Aspetti fiscali della cessione di azienda

PLUSVALENZA DA CESSIONE D'AZIENDA

=

CORRISPETTIVO DI VENDITA

-

COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO DELL'AZIENDA

Rileva l'eventuale **avviamento** iscritto in capo al cedente (tipicamente accade quando il cedente abbia a sua volta acquisito a titolo oneroso il complesso aziendale che ora "rivende", iscrivendo nel proprio attivo patrimoniale l'importo pagato a titolo di avviamento e, al momento della "rivendita" dell'azienda, il processo di ammortamento fiscale dell'avviamento a suo tempo pagato non sia stato ancora concluso)

CORRISPETTIVO 15.000 €

Σ COSTO FISCALE BENI AZIENDA 8.000 € relativamente al quale residua un avviamento non ancora ammortizzato sul piano fiscale per 2.000 €

PLUSVALENZA

5.000 € [=15.000 – (8.000+2.000)]

Non rilevano i cosiddetti fondi rischi tassati ovvero quei fondi alimentati da accantonamenti diversi da quelli per i quali è ammessa la relativa deducibilità, ai sensi degli artt. 105, 106 e 107 del TUIR e per tale ragione il cedente deve procedere alla corrispondente variazione fiscale della plusvalenza o della minusvalenza che emerge sul piano contabile.

AZIENDA CON ATTIVO DI 100 E FONDO RISCHI TASSATO ISCRITTO PER 70 ➡

VALORE CONTABILE NETTO 30

VALORE FISCALE 100

SE CORRISPETTIVO 150 ➡

PLUSVALENZA CONTABILE 120

PLUSVALENZA FISALE 50



TRASFERIMENTI D'AZIENDA MEDIANTE PERMUTE

Ai fini della quantificazione del corrispettivo, trova applicazione l'art. 9 co. 2 del TUIR ai sensi del quale il corrispettivo si intende pari al **valore normale** dei beni e dei servizi ricevuti in cambio.

Vi è la possibilità di avvalersi del regime di **neutralità fiscale**, sancito per le operazioni permutative dall'ultimo periodo dell'art. 86 co. 2 del TUIR quando:

- l'impresa dà in permuta beni dai quali si originano plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86,
- l'impresa riceve in cambio beni ammortizzabili *“anche se costituenti un complesso o ramo aziendale”*;
- i beni ricevuti in cambio (*“anche se costituenti un complesso o ramo aziendale”*) sono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale erano iscritti i beni dati in permuta.

Permuta “azienda composta anche da beni non ammortizzabili (crediti o terreni) contro beni non costituenti azienda”

L'applicazione del regime di neutralità fiscale:

- risulta sempre precluso in capo al soggetto che riceve in permuta l'azienda;
- rimane applicabile in capo al soggetto che dà in permuta l'azienda, a condizione che i beni da questi ricevuti in cambio siano tutti beni ammortizzabili.

Permuta “azienda contro azienda”

- se entrambi i complessi aziendali risultano costituiti esclusivamente da beni ammortizzabili, il regime di neutralità fiscale risulta applicabile ad entrambe le imprese permutanti;
- se uno dei due complessi aziendali risulta costituito anche da beni non ammortizzabili (ad esempio crediti o terreni), il regime di neutralità fiscale è precluso per l'impresa che riceve in permuta detta azienda, mentre è applicabile per l'impresa che dà in permuta detta azienda;
- se entrambi i complessi aziendali risultano costituiti anche da beni non ammortizzabili (ad esempio crediti o terreni), il regime di neutralità fiscale è precluso per entrambe le imprese permutanti.

Aspetti fiscali della cessione di azienda

CORRISPETTIVO «INDETERMINATO»

Si rinvia la tassazione della plusvalenza dal periodo di competenza economica (quello in cui si verificano gli effetti traslativi dell'atto di cessione d'azienda) a quello in cui il corrispettivo diverrà determinato o quanto meno determinabile in modo obiettivo (art. 109 co. 1 del TUIR).

CORRISPETTIVO «PROVVISORIO»

La plusvalenza è soggetta a tassazione nel periodo di competenza economica, seppure nella consapevolezza che essa viene calcolata sulla base di un corrispettivo suscettibile di variazioni. Il trattamento fiscale delle eventuali successive integrazioni di prezzo dipende dal fatto che si debba attribuire ad esse natura di sopravvenienza (attiva o passiva), oppure direttamente la medesima natura della "plusvalenza originaria.

RISOLUZIONE DEL CONTRATTO DI CESSIONE

In caso di risoluzione per inadempimento contrattuale (mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo), il cedente all'atto della ripresa in carico dell'azienda rileva per la differenza tra il valore normale dei beni che compongono l'azienda ed il valore residuo del credito non ancora incassato o una sopravvenienza attiva imponibile ex art. 88 del TUIR oppure una perdita su crediti deducibile ex art. 101 del TUIR (Ris. Agenzia delle Entrate 13.10.2016 n. 91). Stesso identico approccio dovrebbe valere anche nel diverso caso di risoluzione consensuale del contratto di cessione d'azienda.

Aspetti fiscali della cessione di azienda

CONGRUITA' DEL CORRISPETTIVO PATTUITO

Il maggior valore accertato dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'imposta di registro può essere utilizzato anche per rideterminare la plusvalenza da cessione d'azienda realizzata dal cedente?

Imposta di registro

La base imponibile è ancorata al valore di mercato del bene, a prescindere dalle pattuizioni intercorse

Imposte sul reddito

La base imponibile di una cessione d'azienda è ancorata al raffronto tra costo fiscalmente riconosciuto e corrispettivo di vendita pattuito tra le parti, a prescindere dall'effettivo valore di mercato del bene

L'art. 5 co. 3 del DLgs. 147/2015 ha chiarito che, ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP, le norme che hanno per oggetto la determinazione delle plusvalenze imponibili *“si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro ... ovvero delle imposte ipotecarie e catastali”*.

All'accertamento di maggior valore espletato ai fini del registro non può essere attribuito alcun tipo di automatismo in ordine alla rideterminazione del componente di reddito di impresa realizzato dal soggetto che ha alienato l'azienda

Aspetti fiscali della cessione di azienda

IMPOSTE SUL REDDITO

Riflessi in capo al **CESSIONARIO** → Pieno riconoscimento fiscale del costo sostenuto

A LIVELLO DI AGGEGATO COMPLESSIVO

CORRISPETTIVO DI VENDITA

=

COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO DELL'AZIENDA



A LIVELLO DEI SINGOLI ELEMENTI PATRIMONIALI



L'Amministrazione finanziaria è pienamente legittimata a sindacare eventuali ripartizioni del costo complessivo di acquisto dell'azienda, da parte del cessionario, che risultino incoerenti rispetto all'effettivo valore attribuibile ai singoli elementi patrimoniali che lo compongono e all'avviamento. La legittimità di tale sindacato si traduce poi nella pari legittimità del disconoscimento degli ammortamenti dedotti dal cessionario sull'avviamento o su elementi patrimoniali del complesso aziendale acquisito, in relazione ai quali venga ravvisata una sopravvalutazione in sede di iscrizione da parte del cessionario.



Accuratezza da riporre in sede di stesura della clausola contrattuale dell'atto di cessione d'azienda avente per oggetto la determinazione del corrispettivo di cessione



Predisposizione di una perizia di stima che, accompagnando l'atto di cessione d'azienda, ne giustifica e motiva anche sul piano sostanziale le pattuizioni economiche poi intercorse tra le parti, sia a livello di prezzo complessivo di cessione, sia a livello di sua "scomposizione" tra avviamento e singoli elementi patrimoniali dell'azienda.



RILEVANZA FISCALE DEL C.D. AVVIAMENTO NEGATIVO

La ris. Agenzia delle Entrate 25.7.2007 n. 184 ha affermato che:

- il fondo per rischi e oneri, acceso nel passivo dal cessionario d'azienda, a fronte della rilevazione dell'avviamento negativo, rappresenta una posta pienamente riconosciuta ai fini fiscali e pertanto, in occasione di ogni suo utilizzo a copertura delle perdite e degli oneri cui è correlato, non consente di effettuare corrispondenti variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi;
- l'utilizzo del fondo deve essere strettamente correlato alla manifestazione delle perdite e degli oneri a fronte dei quali è stato stimato ed iscritto, rimanendo esclusa qualsiasi ipotesi di utilizzo discrezionale o arbitrario, tale da farlo divenire di fatto mero strumento di pianificazione fiscale.

RETTIFICHE DELL'ORIGINARIO COSTO DI ACQUISTO

Se dal punto di vista contabile, per il cessionario, le rettifiche dell'originario costo d'acquisto generano effetti solo sul piano patrimoniale (in quanto, a fronte di una diminuzione del valore netto di iscrizione dell'azienda, va iscritta una diminuzione del debito o un credito verso il cedente; viceversa, a fronte di un aumento del valore netto di iscrizione dell'azienda, va iscritto un maggior debito verso il cedente), dal punto di vista fiscale queste variazioni mantengono la stessa natura attribuita all'originario costo di acquisto.

Dette variazioni andranno poi a collocarsi sull'avviamento o sugli specifici elementi patrimoniali dell'azienda cui sono direttamente correlabili. Gli ammortamenti fiscali sin lì dedotti rimangono impregiudicati e vengono soltanto rideterminati quelli futuri.

IRAP

CEDENTE

Ai sensi dell'art. 5 co. 1 del D.lgs. 446/97, come modificato dall'art. 13-bis co. 3 del DL 244/2016, le plusvalenze (o minusvalenze) derivanti da trasferimenti di 'aziende o rami d'azienda **non** concorrono a formare la base imponibile IRAP.

CESSIONARIO

Il prezzo complessivamente pagato per l'acquisizione dell'azienda rappresenta un costo fiscalmente riconosciuto anche ai fini IRAP, così come lo è ai fini delle imposte sul reddito

Aspetti fiscali della cessione di azienda

IMPOSTA DI REGISTRO

Le cessioni a titolo oneroso di complessi aziendali (aziende o rami d'azienda) costituiscono **operazioni fuori campo IVA** che scontano **l'imposta di registro in misura proporzionale**.



Gli aspetti su cui porre particolare attenzione sono:

- determinazione del valore di mercato dell'azienda ed in particolare il valore dell'avviamento;
- determinazione del valore dei beni immobili eventualmente compresi nel complesso aziendale compravenduto.

L'art. 23 del DPR 131/86 stabilisce che quando un atto ha per oggetto più beni o diritti si applica ai fini dell'imposta di registro:

- sull'intero valore dell'atto, l'aliquota più elevata tra quelle applicabili ai singoli beni o diritti in esso racchiusi;
- a meno che nell'atto vengano previsti corrispettivi distinti per i singoli beni o diritti, nel qual caso è possibile applicare in corrispondenza di ciascuno l'aliquota espressamente prevista.

Aliquote imposta di registro artt. 1, 2 e 6 della Tariffa allegata al DPR 131/86

9%	sui terreni edificabili, sui terreni agricoli e relative pertinenze trasferiti a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella relativa gestione previdenziale, nonché sui fabbricati in generale
3%	Sui beni diversi da quelli immobiliari con riguardo agli atti di trasferimento che hanno per oggetto beni diversi da quelli di cui all'art. 1 (beni immobili) e di cui all'art. 7 (unità da diporto).
0,50%	Cessioni di crediti, compensazioni e remissioni di debiti, quietanze, tranne quelle rilasciate mediante scrittura privata non autenticata; garanzie reali e personali a favore di terzi, se non richieste dalla legge

Aspetti fiscali della cessione di azienda

Nel caso in cui nell'atto le parti abbiano evidenziato separatamente il valore di trasferimento attribuito alle singole attività nell'ambito della cessione d'azienda, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sulle "basi imponibili parziali" che concorrono a formare la "base imponibile complessiva", le passività contestualmente trasferite con l'atto vanno imputate ai diversi beni in proporzione del loro rispettivo valore (art. 23 co. 4 del DPR 131/86) e non invece sulla base del principio di inerenza della passività allo specifico bene (si pensi, ad esempio, ad un mutuo ipotecario).

Cessione di un complesso aziendale nel cui atto vengano separatamente valorizzati i seguenti elementi: (I) valore del fabbricato compreso nel complesso aziendale ceduto: 3.000 (75% dei valori positivi trasferiti pari a complessivi 4.000 [fabbricato + altri beni]); (II) valore degli altri beni aziendali ceduti: 1.000 (25% dei valori positivi trasferiti pari a complessivi 4.000); (III) passività accollate dal cessionario: 1.600; (IV) valore netto del complesso aziendale: 2.400 (= 4.000 – 1.600).
La "base imponibile parziale" su cui si applica l'aliquota del 9% è pari a 1.800, ossia pari a 3.000 al netto di 1.200 (75% delle passività) e la "base imponibile parziale" su cui si applica l'aliquota del 3% è pari a 600, ossia pari a 1.000 al netto di 400 (25% delle passività). Nel complesso, dunque, l'imposta di registro risulta dovuta in misura pari a 180 sulla "base imponibile complessiva" di 2.400, ossia pari alla sommatoria di 162 (= 9% di 1.800) e 18 (= 3% di 600).

Aspetti fiscali della cessione di azienda

CONTRATTO PRELIMINARE

Il contratto preliminare di compravendita è soggetto ad imposta di registro nella seguente misura, a seconda del fatto che risulti prevista o meno la corresponsione di un importo da parte del soggetto che si impegna all'acquisto, nonché a seconda del titolo in forza del quale l'eventuale importo viene corrisposto.

Applicazione dell'imposta di registro sui contratti preliminari	
Se il preliminare non prevede la corresponsione di alcun importo da parte del promittente acquirente	L'imposta si applica nella misura fissa di euro 200,00
Se il preliminare prevede la corresponsione da parte del promittente acquirente di un importo a titolo di caparra confirmatoria	L'imposta si applica con aliquota proporzionale dello 0,5%
Se il preliminare prevede la corresponsione da parte del promittente acquirente di un importo a titolo di acconto sul prezzo	L'imposta si applica con aliquota proporzionale del 3%
L'imposta di registro liquidata sul contratto preliminare va poi a diminuire quella che risulta successivamente dovuta sul contratto definitivo di vendita	

IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI E IMPOSTA DI BOLLO

A decorrere dall'1.1.2014, se nel complesso aziendale compravenduto sono compresi beni immobili (o diritti reali immobiliari), sul valore dei medesimi risultano dovute le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di 50,00 euro ciascuna, ai sensi dell'art. 10 co. 3 del DLgs. 23/2011.

A decorrere dall'1.1.2014, in presenza di immobili che abbiano scontato l'imposta di registro del 15%, 9% o 2%, l'atto di cessione d'azienda va esente da bollo ai sensi dell'art. 10 co. 3 del DLgs. 23/2011.

In assenza di immobili, l'atto di cessione d'azienda sconta invece l'imposta di bollo nella misura di 45,00 euro (circ. 29.5.2013 n. 18).



Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

Il candidato, nell'ambito dell'operazione di cessione di azienda realizzata il **20/01/2018**, utilizzando i valori forniti nel seguito, determini:

- le scritture del cedente;
- le scritture del cessionario;
- le imposte dirette del cedente;
- le imposte indirette del cessionario prevedendo altresì la misura fissa per le ipocatastali;
- l'importo degli ammortamenti fiscalmente deducibili computati nell'anno 2018 dal cedente e dal cessionario tenendo conto delle seguenti aliquote:
 - Fabbricati 3%
 - Impianti 10%
 - Macchinari 15%.



Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

Cedente società di capitali: SP attività e passività oggetto di cessione			
Attività		Passività	
Fabbricati strumentali	1.300	Capitale sociale	100
Impianti	500	Riserve e utili	1.050
Macchinari	300	F.do amm.to fabbricati	250
Rimanenze di merce	250	F.do amm.to impianti	400
Crediti	100	F.do amm.to macchinari	250
Banche attive	100	Banche passive	400
		Debiti	100
TOTALE	2.550	TOTALE	2.550

Valori di cessione attribuiti dal cedente e dal cessionario	
Fabbricati strumentali	1.200
Impianti	300
Macchinari	150
Rimanenze di merce	250
Crediti	0
Banche attive	100
Avviamento	500
Banche passive	(400)
Debiti	(100)
CORRISPETTIVO	2.000

Esercitazione – l’operazione di cessione d’azienda

Scritture del cedente

Prima di procedere alla redazione delle scritture di cessione d’azienda è necessario procedere innanzitutto alla redazione delle **scritture di assestamento** per la determinazione di quei costi e ricavi che, per la frazione di esercizio anteriore all’atto di cessione, sono ancora di competenza della parte cedente. Nel caso in questione, il testo espone la situazione patrimoniale delle attività e passività oggetto del trasferimento dell’azienda, ma al punto 5 richiede il calcolo degli ammortamenti di competenza; dunque si ipotizza che tali scritture non siano ancora state registrate.

19 giorni di competenza dal 1/1/2018 al 20/1/2018 (escluso)

Fabbricato (aliquota amm.to 3%)
 $1.300 \times 3\% \times 19/365 = 2$ (arrotondato)

Impianti (aliquota amm.to 10%)
 $500 \times 10\% \times 19/365 = 3$ (arrotondato)

Macchinari (aliquota amm.to 15%)
 $300 \times 15\% \times 19/365 = 2$ (arrotondato)

Il conseguimento della plusvalenza potrebbe far sorgere in capo alla società cedente la necessità di calcolo delle imposte differite qualora lo stesso, ove il possesso dell’azienda in capo al cedente abbia superato il triennio, decida di procedere con la rateazione fino a 5 anni dell’imposizione fiscale della plusvalenza.

<i>Diversi</i>	a <i>Diversi</i>			
F.do amm.to fabbricati		252	(=250+2)	
F.do amm.to impianti		403	(=400+3)	
F.do amm.to macchinari		252	(=250+2)	
Banche passive		400		
Debiti		100		
Crediti verso cessionario		2.000		
	Fabbricati		1.300	
	Impianti		500	
	Macchinari		300	
	Rimanenze di merci		250	
	Crediti		100	
	Banche attive		100	
	Plusvalenza da cessione		857	
		3.407	3.407	
IRES differita su plusvalenza rateizzata	a Fondo imposte differite		165	(=4/5 di 857 x 24%)

Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

Scritture del cessionario

Il cessionario rileverà, nella propria contabilità, i valori di mercato dei beni acquistati, iscrivendosi anche l'eventuale avviamento emerso dall'operazione.

Il testo richiede, inoltre, il conteggio degli ammortamenti dell'anno 2018 per il cedente ed il cessionario. Gli ammortamenti dei beni trasferiti con l'operazione di cessione di ramo d'azienda saranno imputati, fino all'atto di cessione, nel bilancio del cedente e, successivamente, per la restante parte, nel bilancio del cessionario. Si riportano di seguito gli ammortamenti che dovrà registrare il cessionario per l'anno 2018:

<i>Diversi</i>	a	<i>Diversi</i>		
Fabbricati			1.200	
Impianti			300	
Macchinari			150	
Rimanenze di merci			250	
Banche attive			100	
Avviamento			500	
		Banche passive		400
		Debiti		100
		Debiti verso cessionario		2.000
			2.500	2.500

346 giorni di competenza dal 20/1/2019
(compreso) al 31/12/2019

Fabbricato (aliquota amm.to 3%)
 $1.300 \times 3\% \times 346/365 = 34$ (arrotondato)
Impianti (aliquota amm.to 10%)
 $500 \times 10\% \times 346/365 = 28$ (arrotondato)
Macchinari (aliquota amm.to 15%)
 $300 \times 15\% \times 346/365 = 21$ (arrotondato)

Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

Imposte dirette del cedente

L'art. 86 del T.U.I.R. prevede che le plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso siano costituite dalla differenza tra il corrispettivo ed il costo non ammortizzato. In tal caso si fa riferimento al valore fiscale dei beni ceduti e non a valore contabile. In merito al periodo d'imposta di tassazione della plusvalenza, si dovrà fare riferimento alla data di stipula dell'atto, ovvero, se diversa, alla data di efficacia in cui si perfeziona il trasferimento della proprietà dell'azienda (o che ha avuto efficacia).

La normativa prevede tuttavia la possibilità di rateazione della sopracitata plusvalenza, in quote costanti, nel periodo d'imposta e nei quattro successivi, nel caso in cui l'azienda sia stata esercitata dal cedente per un periodo di almeno tre anni (art. 86 co. 5 del TUIR).

Ai sensi dell'art. 5 co. 1 del D.lgs. 446/97, come modificato dall'art. 13-bis co. 3 del DL 244/2016, le plusvalenze (o minusvalenze) derivanti da trasferimenti di 'aziende o rami d'azienda **non** concorrono a formare la base imponibile IRAP.



Esercitazione – l’operazione di cessione d’azienda

Modello Redditi del cedente

Senza rateazione della plusvalenza ai fini IRES

IRES:
anno 2018:
imponibile $857 \times 24\% = 206$ (arrotondato)

Con rateazione della plusvalenza ai fini IRES

IRES:
anno 2018 – anno 2022:
 $857/5 = 171$ (arrotondato)
imponibile $171 \times 24\% = 41$ (arrotondato)

PERIODO D'IMPOSTA 2018

CODICE FISCALE

		Mod. N. <input type="text"/>		
Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	171,00	,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)		,00
	RF9	Reddito determinato con criteri non analitici		,00
Variazioni in diminuzione	RF34	Plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti	857,00	,00
	RF35	Contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive da acquisire a tassazione in quote costanti (art. 88, comma 3, lettera b)		,00

PERIODO D'IMPOSTA 2018

CODICE FISCALE

		Mod. N. <input type="text"/>		
Plusvalenze e sopravvenienze attive	RS125	Reddito imponibile minimo		,00
	RS126	Importo complessivo da rateizzare ai sensi degli articoli 86, comma 4 ¹ e 88, comma 2 ²	857,00	,00
	RS127	Quota costante dell'importo del rigo RS126	171,00	,00

PERIODO D'IMPOSTA 2019

CODICE FISCALE

		Mod. N. <input type="text"/>		
Variazioni in aumento	RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio	171,00	,00
	RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)		,00
	RF9	Reddito determinato con criteri non analitici		,00

Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

Imposte indirette

Ai sensi dell'art., comma 3, lett. b) D.P.R. n. 633/1972), l'operazione non è soggetta all'imposta sul valore aggiunto. Dalla data in cui avrà efficacia la cessione d'azienda, l'acquirente subentrerà in tutti gli obblighi IVA relativi all'azienda. La cessione d'azienda è soggetta all'imposta di registro. La base imponibile sul quale è calcolata l'imposta di registro è determinata dal valore venale dei singoli beni, ovvero dal valore di commercio degli stessi. Devono essere ricompresi nella base imponibile tutti gli elementi che compongono il complesso azienda, compreso il conteggio dell'avviamento anche se non iscritto in contabilità in quanto originario. Dagli elementi attivi che compongono il complesso saranno decurtate tutte le passività che il cedente non si è impegnato ad estinguere (secondo un principio proporzionale).

Il cedente ha ceduto l'azienda valorizzando i seguenti elementi						Base imponibile
Fabbricati strumentali	1.200	48%	Passività (Banche + debiti)	500 (400+100)	240 (500x48%)	1.200-240= 960
Impianti	300	12%			60	300-60= 240
Macchinari	150	6%			30	150-30= 120
Rimanenze di merce	250	10%			50	250-50= 200
Banche attive	100	4%			20 (500x4%)	100-20= 80
Avviamento	500	20%			100	500-100= 400
TOTALE	2.500	100%	TOTALE	500	500	2.000

Imposta di registro= $960 \times 9\% + (2.000 - 960) \times 3\% = 118$ (arrotondato)

Le imposte ipotecarie catastali sono dovute in misura fissa per un importo di 100 (50 ciascuna)

Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

Nel dare istruzioni agli uffici, il Ministero delle Finanze aveva definito con la C.M. 10.2.80 n. 10 un metodo di determinazione basato sulla capitalizzazione, per 3 anni, dell'utile economico.

Un intervento di tipo normativo sulla questione si era poi verificato con il DPR 31.7.96 n. 460, in particolare, l'art. 2 co. 4 del DPR 460/96 prevedeva che il valore di avviamento delle aziende fosse determinato, **ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro**, sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, **sulla base della percentuale di redditività applicata sulla media dei ricavi accertati** o, in mancanza, **dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuta la cessione, moltiplicata per tre**, fermo restando che:

- la percentuale di redditività non poteva essere inferiore al rapporto tra il reddito di impresa e i ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle stesse imposte e nel medesimo periodo;
- il moltiplicatore doveva essere ridotto da tre a due nei casi in cui ricorreva ameno una delle seguenti situazioni: – l'attività fosse iniziata entro i tre periodi di imposta precedenti a quello in cui è intervenuto il trasferimento; – l'attività non fosse stata esercitata, per almeno la metà del normale periodo di svolgimento, nell'ultimo periodo precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento; – qualora l'attività fosse svolta presso locali condotti in locazione, la durata residua del relativo contratto di locazione risultasse inferiore a 12 mesi.

Ancorché a livello normativo il disposto dell'art. 2 co. 4 del DPR 460/96 non sia più in vigore, i criteri di determinazione dell'avviamento ivi stabiliti sono stati richiamati dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria.



Esercitazione – l'operazione di cessione d'azienda

ESEMPIO DI CALCOLO DELL'AVVIAMENTO "FISCALMENTE CONGRUO"

Si consideri un'azienda ceduta nel 2018 da parte di una impresa che presenta i seguenti dati fiscali:

ANNO	REDDITO IMPONIBILE	RICAVI IMPONIBILI	% DI REDDITIVITÀ
2015	100.000	2.000.000	5,00%
2016	80.000	1.500.000	5,33%
2017	50.000	900.000	5,55%
2018	70.000	1.100.000	6,36%

Come percentuale di redditività non può essere assunto un valore inferiore al 6,36%, ossia alla percentuale di redditività relativa al periodo di imposta nel corso del quale la cessione d'azienda si è perfezionata.

La media dei ricavi relativa ai tre periodi precedenti (2015, 2016 e 2017) è 1.466.667,00 euro.

L'avviamento "fiscalmente congruo" è pari a 280.000 (= 6,36% × 1.466.667 × 3).

Se sussiste uno dei presupposti che consente di moltiplicare la media dei ricavi per due, anziché per tre, l'avviamento "fiscalmente congruo" scende a 186.667,00 euro.

