

# Norme & Tributi

**Online**  
Ancora in ebook  
il Focus dedicato  
alla riforma  
del Terzo settore

www.ilssole24ore.com/ebook



**Mercoledì**  
Compensazioni:  
sanzioni e limiti  
in edicola  
con Il Sole 24 Ore

In digitale per gli abbonati  
www.ilssole24ore.com/focus



**GESTIONE e RECUPERO > CREDITI**  
Al tuo servizio per...

- RIDURRE I COSTI
- RISPARMIARE TEMPO
- MIGLIORARE I SERVIZI AL CLIENTE

**CONTATTACI**  
www.kredis.it  
0432 730046

## Registro sulla cessione d'azienda: sì al calcolo che conteggia i debiti

### IMPOSTE INDIRETTE

Per la Ctp di Modena l'accollo è una modalità di pagamento del prezzo

Contestato l'orientamento della Cassazione che limita il principio all'accertamento

Angelo Busani

Il valore delle passività aziendali, di cui l'acquirente dell'azienda si fa carico, può essere dedotto, per calcolare la base imponibile dell'imposta di registro, dal valore delle attività aziendali oggetto di trasferimento? In altre parole, se l'attivo dell'azienda vale 1.000 e l'azienda viene ceduta quando vi sono crediti di fornitori per 700 (di cui l'acquirente si fa carico) e il prezzo è ovviamente di 300, la base imponibile è di 1.000 o di 300?

#### Come determinare il valore

La risposta è facile: l'azienda è una delle pochissime situazioni (un'altra è l'eredità) nelle quali all'identificazione dell'entità che, caso per caso, si osserva - ad esempio ai fini di cessione - concorrono sia componenti di valore positivo (le immobilizzazioni, il magazzino, l'avviamento, eccetera) sia componenti di valore negativo (i debiti, i fondi rischi, il disavviamento, eccetera).

In sostanza, chi compra un qualsiasi bene (un edificio, un'automobile) non diventa responsabile delle obbligazioni che il venditore abbia contratto con riferimento a quel bene: se Tizio vende a Caio un appartamento appena ristrutturato e l'impresa che ha eseguito i lavori non sia stata pagata, non è possibile che a Caio sia richiesto il pagamento di quel debito, poiché si tratta di un debito personale di Tizio, che non passa a Caio per effetto della compravendita. Invece, se Tizio vende a Caio un'azienda, è naturale che Caio risponda dei debiti aziendali, in quanto essi, appunto, sono una componente "naturale" dell'azienda, poiché concorrono a costituirne la sua stessa essenza.

Lo ratifica l'articolo 2560 del Codice civile, il quale sancisce che «nel tra-

sferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti...anche l'acquirente della azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori». Questa norma chiarisce che l'acquirente non può essere tenuto a rispondere di qualsiasi debito aziendale, ma solo di quelli dei quali si possa rendere conto dalle scritture contabili. Di conseguenza, quando si calcola il valore di un'azienda, si deve sottrarre il valore delle componenti passive dal valore delle componenti attive.

#### La Corte di cassazione

Senonché, tutte queste considerazioni sono messe in dubbio dalla Corte di cassazione, la quale, in più di una occasione, ha deciso l'esatto contrario. Ad esempio, nella sentenza n. 22223/2011 si legge che «ai fini della determinazione del valore dell'atto di acquisto di un complesso aziendale» «non si debbono detrarre dal prezzo indicato nel contratto le eventuali passività trasferite unitamente al cespite». Il principio non è il frutto di un abbaglio, in quanto è stato poi identicamente reiterato nelle sentenze n. 8912/2014, 23873/2015 e 22099/2016.

La ragione di questa conclusione sarebbe da rinvenire nella considerazione che la legge di registro (l'articolo 51, comma 4, dpr 131/1986) impone di determinare la base imponibile «con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento» «al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie» solo (sono le parole della Cassazione) nella «specifica ipotesi in cui l'Ufficio finanziario disattenda detto valore e proceda ad autonoma valutazione, nel qual caso soltanto esso dovrà sottrarre le passività al prezzo di mercato del bene». Quindi, delle passività si deve tener conto solo in sede di accertamento; quando invece il contribuente calcoli da sé la base imponibile, bisognerebbe considerare solo il valore delle attività trasferite.

#### Un'interpretazione recente

La legge di registro sancisce (sempre all'articolo 51) che, nel caso di cessione di azienda, l'imponibile è rappresentato dal «valore dichiarato»; se nell'atto di cessione manchi l'espressione di un «valore», ma esso indichi il «corrispettivo pattuito», è questo

«corrispettivo pattuito» a rappresentare la base imponibile; infine se l'atto contenga l'indicazione sia di un «valore dichiarato» che di un «corrispettivo pattuito», la base imponibile è rappresentata dal maggiore tra questi due elementi.

Come abbiamo appena visto, per la Cassazione le passività non si potrebbero tuttavia detrarre *tout court*. Questa conclusione non è però condivisibile: non solo perché, in linea generale, non è conforme al principio di capacità contributiva (ciò che acquista il cessionario è un insieme di attività e di passività e queste ultime non possono non abbattere il valore del trasferimento); ma anche perché se la legge impone all'Ufficio di tener conto del passivo nell'esercizio del suo potere di accertamento, non può non applicarsi lo stesso criterio quando il contribuente determina la base imponibile per auto-liquidare l'imposta dovuta.

Quest'ultima considerazione è il fulcro di una appropriata e ben motivata sentenza della Ctp di Modena (la n. 417 del 19 luglio 2018; presidente e relatore: Zanichelli), nella quale si contesta l'orientamento della Cassazione, affermando che esso non «considera l'accollo da parte dell'acquirente dei debiti risultanti dalle scritture contabili come una modalità di pagamento del prezzo con la conseguenza di ritenere tale valore escluso dal calcolo del valore dell'azienda ceduta»; così ragionando, secondo il giudice emiliano, non si fa una «dovuta valorizzazione della solidarietà passiva dell'acquirente per i debiti aziendali» ai sensi dell'articolo 2560 del Codice civile in quanto «l'obbligazione dell'acquirente stesso non è volontaria» ma è «una conseguenza necessaria della successione nella titolarità dell'azienda il cui valore non può che essere pari alla differenza tra poste attive e poste passive».

#### Gli esempi nella tabella

Nella tabella qui a destra sono riportati quattro esempi di cessione d'azienda con relativa di determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro. Negli esempi si è tenuto conto che il valore delle passività aziendali sia deducibile dall'attivo. Le cose cambiano se questa deducibilità non venga ammessa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



#### I CASI CONCRETI

Quattro casi di cessione d'azienda e di conseguente calcolo della base imponibile ai fini dell'imposta di registro in base al prezzo oppure al valore dichiarato

- IL PREZZO PIÙ L'ACCOLLO**  
In un contratto di cessione di azienda viene pattuito che il prezzo dell'azienda è pari a 800 e che l'acquirente si accolla il debito del venditore verso i suoi fornitori per un totale di 300.  
**Valore della base imponibile: 800 + 300 = 1.100**
- PAGA L'ACQUIRENTE SE NON C'È UN PATTO OPPOSTO**  
Nel contratto è pattuito che il valore dell'attivo aziendale è di 900 e ci sono debiti per 300 risultanti dalla contabilità. Per legge l'acquirente deve farsene carico.  
**Valore della base imponibile: 900 - 300 = 600 (salvo prezzo di cessione più alto)**
- L'ACCOLLO DEI DEBITI CON LE BANCHE**  
Il valore dell'attivo aziendale, con l'avviamento, è di 1.800, il passivo (Tfr lavoratori) è 300 e l'acquirente si accolla il debito del cedente verso le banche per finanziamenti all'impresa, pari a 400.  
**Valore della base imponibile: 1.800 - 300 - 400 = 1.100 (salvo prezzo cessione più alto)**
- IL VENDITORE NON CEDE LE PASSIVITÀ**  
Il valore dell'attivo aziendale è di 1.200 e il venditore si obbliga a pagare i fornitori, che hanno crediti per 300, tenendone indenne l'acquirente. Il prezzo convenuto è di 900, perché si teme, con il cambio di proprietà, di perdere un grosso cliente.  
**Valore della base imponibile: 1.200**

### UNCAT A CONGRESSO

#### LA RIFORMA SECONDO I TRIBUTARISTI

## Super-interessi sui ricorsi che pagano solo i contribuenti

Quarantatré miliardi di euro. A tanto ammonterebbe il valore del contenzioso fiscale pendente in Cassazione secondo le stime della Corte. E il dato è al ribasso perché si riferisce al 2017. La massa di ricorsi da esaminare è altrettanto imponente. «Cinquantaduemila, per la precisione, ma che sono destinati ad arrivare nel 2025 al picco di 80mila ricorsi pendenti», spiega Antonio Damascelli, presidente di Uncat, l'unione nazionale Camere avvocati tributaristi in congresso a Milano il 28 e 29 settembre per una due giorni di dibattito serrato. Sul tavolo il progetto di riforma per l'attuazione del giusto processo tributario, una piattaforma che sarà sottoposta, in vista della manovra, al voto del congresso nazionale forense ospitato a Catania dal 4 al 6 ottobre.

«Il sistema tributario nel suo complesso sfugge alla comprensione dei contribuenti - prosegue Damascelli -. Il ricorso continuo alle interpretazioni della giurisprudenza ci restituisce la fotografia di un rapporto con il Fisco inutilmente complesso e odiosamente vessatorio». Oltretutto è viziato da una sperequazione di diritti-doveri. Ne è esempio lampante la differenza di trattamento sugli interessi di mora sul quale Uncat chiede con urgenza un intervento per ricomporre il disallineamento. Si tratta di una percentuale che pesa sui contribuenti in un range che varia dal 3,01 al 4,5% (in base alle fattispecie) contro al solo 1-2% dello Stato. Per 1.805 ricorsi vinti dall'amministrazione contro i 1.380 a favore dei contribuenti, i cittadini hanno sborsato interessi di mora due volte superiori a quelli che a parti invertite sono stati versati dallo Stato. Un balzello reso ancora più indigesto dalla durata media dei procedimenti tributari in

Cassazione, che supera i 5 anni, e dall'inefficienza al settore della legge Pinto, la norma che condanna lo Stato per ingiustificata lunghezza dei processi. Insomma, una «tassa occulta a carico del contribuente» - spiega Uncat - sui procedimenti-lumaca. Gli ingranaggi inceppati della macchina tributaria sono moltissimi: si va dallo Statuto dei diritti del contribuente che soffre di assenza di sanzioni alle modifiche del processo tributario come, per esempio, l'introduzione della figura di un giudice di pace "fiscale".

Tra i tanti temi sul tappeto quello della prescrizione dei termini di riscossione sul quale Uncat ha intenzione di dare battaglia. «Sono state le Sezioni unite della Cassazione a fornirci l'orizzonte temporale a cinque anni - spiega Damascelli - ma un rapporto fiscale sereno con i contribuenti imporrebbe regole certe». Per questa ragione la riforma Uncat chiede «l'introduzione di un quadro normativo unificante e generalizzato per tutti i tributi con esplicita individuazione di un termine unico così da favorire la certezza del diritto».

Che dire poi della semplificazione? «È un'altra delle questioni malate del nostro sistema fiscale - spiega il presidente Uncat -. La sburocratizzazione delle procedure finisce per essere molto ben codificata sulla carta ma chiunque frequenti i corridoi della Pasa benissimo che si tratta spesso solo di un mantra».

—Flavia Landolfi

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**www.kredis.it** 0432 730046

**GESTIONE e RECUPERO > CREDITI**  
Al tuo servizio per...

- RIDURRE I COSTI
- RISPARMIARE TEMPO
- MIGLIORARE I SERVIZI AL CLIENTE

Sede legale: viale Alcide De Gasperi 37, Udine | Sedi operative: via Feltrina 9, Signoressa in Trevignano (TV) / via Pier Capponi 13, Milano | info@kredis.it / kredis@pec.it