

# **IL TRASFERIMENTO D'AZIENDA ASPETTI DI DIRITTO TRIBUTARIO**

**LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI  
TRIBUTARI DELL'AZIENDA.  
IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA.**

**GUIDO BERARDO  
COMMERCIALISTA IN TORINO**

**TORINO, 30 GENNAIO 2024**

**LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE  
DEL CESSIONARIO  
PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

1. 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.
2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.
3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.
4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.
5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

### **COMMA 1 - IMPOSTE E SANZIONI DOVUTE IN SOLIDO**

1. 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.

### **COMMA 2 - LIMITE DELL'OBBLIGAZIONE**

2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

### COMMA 3 - CERTIFICATO DI ESISTENZA DI CONTESTAZIONI

3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta.

### COMMA 4 - RESPONSABILITÀ NEI CASI DI FRODE

4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni.

### COMMA 5 – PRESUNZIONE DI FRODE

5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

# LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA

## ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA

Il cessionario è responsabile

- in solido
- fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente
- entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda

per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni relative alle violazioni commesse

- nell'anno in cui è avvenuta la cessione
- e nei due precedenti

ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione

nonché per quelle già

- irrogate
- contestate

nel medesimo periodo anche se relative a periodi precedenti

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

### **Circolare 10.7.1998 n. 180 – Min. Finanze**

Il valore dell'azienda o del ramo di azienda da assumere quale limite alla responsabilità solidale del cessionario è quello accertato dal competente ufficio delle entrate o del registro ovvero, in mancanza di accertamento, quello dichiarato dalle parti.

Per configurarsi la responsabilità del cessionario non è indispensabile che il trasferimento dell'azienda risulti da apposito atto materiale, essendo invece sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione (salvo prova contraria) desunta, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. d) del Testo Unico approvato con D.P.R. n. 131 del 1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti.

Il beneficio della previa escussione accordato al cessionario, impone all'ufficio o all'ente di procedere, anzitutto, in via esecutiva nei confronti del cedente. chiusa questa fase, il credito (residuo) può essere fatto valere nei confronti del cessionario.

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

La responsabilità è limitata al debito

- risultante alla data del trasferimento
- dagli atti dell'amministrazione

a tal fine su richiesta dell'interessato (in bollo)

l'ufficio rilascia un certificato su esistenza di

- contestazioni in corso
- di quelle definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti

il certificato ha pieno effetto liberatorio

- se negativo
- se non rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

### **CERTIFICATO SULL'ESISTENZA DI CONTESTAZIONI**

#### **Circolare 10.7.1998 n. 180 – Min. Finanze**

Il certificato deve contenere anche le violazioni commesse nei tre anni già constatate e non ancora contestate o irrogate

I 40 giorni si determinano

- dalla data in cui la richiesta perviene all'ufficio

- fino al giorno del ritiro o della spedizione mediante lettera raccomandata

poiché la responsabilità è sempre relativa al debito alla data del trasferimento

il certificato può essere richiesto

- sia prima

- che dopo

la cessione

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

### **CERTIFICATO SULL'ESISTENZA DI CONTESTAZIONI**

#### **Circolare 10.7.1998 n. 180 – Min. Finanze**

La circostanza che l'obbligazione del cessionario sia fissata con riferimento al debito risultante "alla data del trasferimento" dell'azienda o del ramo di azienda, non esclude che, in mancanza di una diversa disposizione, il certificato possa essere richiesto in qualsiasi tempo, sia prima che dopo la cessione.

D'altra parte, la previsione del comma 3 è finalizzata anche a porre il cessionario in grado di conoscere preventivamente le responsabilità che potrebbero conseguire all'acquisto dell'azienda, per cui anche il cessionario *in fieri* deve ritenersi legittimato a chiedere la certificazione.

In detta ipotesi, peraltro, è necessario che il cedente *in fieri* manifesti esplicitamente il proprio consenso alla richiesta del certificato da parte di terzi.

# **LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO PER I DEBITI TRIBUTARI DELL'AZIENDA**

## **ART. 14 D.LGS. 472/1997 – CESSIONE DI AZIENDA**

### **Circolare 10.7.1998 n. 180 – Min. Finanze - Casi di frode (commi 4 e 5)**

Tutte le limitazioni della responsabilità

vengono meno se la cessione risulta effettuata in frode ai crediti di natura tributaria

la frode si presume (salvo prova contraria) quando il trasferimento sia avvenuto entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante

Riepilogando, la responsabilità del cessionario non è soggetta ad alcuna limitazione,

- sia che si tratti di frode concretamente accertata (la cui prova deve essere sempre fornita dall'ufficio)

- sia che si tratti di frode semplicemente presunta e non vinta da prova contraria.

In entrambi i casi, nessun effetto limitativo e tanto meno liberatorio può derivare dal certificato eventualmente rilasciato (o dal mancato rilascio nel termine di quaranta giorni) essendo tutto ciò superato dal provato disegno fraudolento.

Il cessionario risponderà pertanto solidamente (ma senza più il beneficio della previa escussione del cedente) ed illimitatamente di tutte le violazioni commesse dal cedente fino alla data del trasferimento, anche se a tale data le stesse non siano state ancora constatate, purché ovviamente vengano rispettati i termini di decadenza previsti per l'accertamento.

# **IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA**

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## AZIENDE E COMPLESSI AZIENDALI MODALITA' DI TRASFERIMENTO

### Atti a titolo oneroso

- cessione d'azienda (o ramo d'azienda)
- conferimento d'azienda
- conferimento d'azienda con successiva cessione della partecipazione ricevuta
- cessione partecipazione
- conferimento partecipazione

### Atti a titolo gratuito

- donazione (solo per imprese individuali)
- successione (solo per imprese individuali)

# **IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA**

## **CESSIONI DI BENI E CESSIONE D'AZIENDA**

**CIRC. 19/12/97 N. 320/E PAR. 1.2.2**

La cessione d'azienda riguarda un complesso aziendale  
e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa

Pertanto è possibile porre in essere una serie di cessioni aventi ad oggetto singoli beni  
senza che possa applicarsi la disciplina sulla cessione d'azienda anche se, nel complesso,  
viene ceduta l'intera azienda

Fatti salvi i casi di simulazione

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## RAMO D'AZIENDA

### RELAZIONE GOVERNATIVA AL D.LGS. N 358/97

La locuzione cessione d'azienda è da intendere nel senso ampio e generico pertanto comprende anche le cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa

### Circ. 21.3.80 n. 9/9/252

Per ramo d'azienda si intende un insieme di beni tali da costituire un complesso idoneo allo svolgimento di un'attività produttiva

a condizione che il predetto complesso risulti provvisto di organica capacità a soddisfare le esigenze tecniche di un'attività produttiva

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## RAMO D'AZIENDA

### **Attenzione**

E' possibile escludere taluni beni  
ad esempio

- immobile di proprietà  
(che successivamente viene concesso in locazione all'acquirente)
- crediti e debiti bancari
- altri crediti e debiti

### **Cass. 25.1.2002 n. 897**

Si ammette la sussistenza di una cessione d'azienda anche se risultano esclusi taluni beni purché risulti il trasferimento di un complesso organico unitariamente considerato

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## RAMO D'AZIENDA

**pertanto**

é possibile vendere l'azienda con tante cessioni ognuna delle quali relativa a beni separati

**però**

se quelle cessioni avvengono nei confronti di uno stesso soggetto  
si configura il caso della **cessione frazionata d'azienda**

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## CESSIONE FRAZIONATA D'AZIENDA

In taluni casi  
la cessione d'azienda è raggiunta  
mediante una serie di cessioni  
di singoli beni

Finalità:

- evitare l'assoggettamento al registro di taluni beni immobili
- evitare di dichiarare valori di avviamento mediante cessioni di singoli beni

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## CESSIONE FRAZIONATA D'AZIENDA

### Esempio

azienda detiene immobile

operazioni tra stessi contraenti A e B

#### 1° vendita

A vende l'azienda a B

con esclusione dell'immobile

#### 2° vendita

A vende l'immobile a B

con assoggettamento ad IVA (detraibile da B) e non a registro (costo per B)

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## ASSOGGETTAMENTO A TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE ART. 86 CO 2 TUIR

Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende compreso il valore di avviamento realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso

### Operazioni rilevanti

art. 86 co 2 TUIR

rilevano le cessioni a titolo oneroso

art. 9 co. 5 TUIR

ai fini delle imposte dirette

le disposizioni relative alle cessioni onerose

si applicano anche per

- atti a titolo oneroso che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento
- conferimenti in società

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## ASSOGGETTAMENTO A TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE ART. 86 CO 2 TUIR

Esercizio di competenza  
art. 109 co. 2 TUIR

l'esercizio in cui la plusvalenza deve intendersi realizzata  
è quello in cui è stato stipulato l'atto di cessione

Non rilevano

- acconti sul prezzo
- dilazioni nel pagamento del prezzo
- contratto preliminare

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## ASSOGGETTAMENTO A TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE ART. 86 CO 2 TUIR

Determinazione della plusvalenza  
art. 86 co 2 TUIR

In caso di cessione d'azienda

la plusvalenza non va riferita a singoli beni

ma deve essere determinata unitariamente come differenza tra prezzo di cessione e valori netti fiscalmente riconosciuti dai vari componenti

### **CIRC. 21.3.80 n. 9/9/252**

Le eventuali minusvalenze non sono separatamente deducibili ma concorrono nella determinazione della plusvalenza agevolabile

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## ASSOGGETTAMENTO A TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE ART. 86 CO 2 TUIR

Determinazione della plusvalenza  
art. 86 co 2 TUIR

In pratica:

corrispettivo della cessione (compreso avviamento)

meno

costo fiscale dei beni + oneri accessori

uguale

plusvalenza o minusvalenza

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## REALIZZAZIONE DELL'AVVIAMENTO

Il valore dell'avviamento concorre

- se indicato specificatamente
- se non indicato specificatamente

alla determinazione della plusvalenza tassabile

infatti

trattandosi di redditi realizzati, non dovrebbero rilevare eventuali presunzioni applicabili in materia di registro

# **IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA**

## **TASSAZIONE DELLA PLUSVALENZA DA CESSIONE D'AZIENDA**

### **1. TASSAZIONE ORDINARIA**

Art. 86 TUIR

- per intero nell'esercizio
- massimo in 5 esercizi (ma solo se sussiste il requisito dei tre anni)

### **2. TASSAZIONE SEPARATA**

Art. 17 TUIR

(solo per imprenditore individuale)

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## RATEAZIONE DELLA PLUSVALENZA

art. 86 co 4 TUIR

E' possibile la tassazione frazionata della plusvalenza fino a cinque esercizi se sussiste

il possesso ininterrotto del bene per almeno tre anni solari

La scelta del numero di esercizi deve risultare dalla dichiarazione dei redditi

se non viene presentata la dichiarazione la plusvalenza é tassata interamente nell'esercizio

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## RATEAZIONE DELLA PLUSVALENZA

art. 86 co 4 TUIR

### **Attenzione**

Poiché la rateazione della plusvalenza non è prevista dalla disciplina civilistica per evitare una falsa rappresentazione della situazione economica e finanziaria é obbligatorio imputare le relative imposte differite cioè le imposte che si dovranno pagare negli esercizi futuri per utili del periodo

N.B.: la plusvalenza risulta imputata per intero al conto economico

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## TASSAZIONE SEPARATA

Art. 17 co. 1 lett. g) e co. 2 TUIR

E' possibile optare per la tassazione separata della plusvalenza (compreso l'avviamento) realizzato mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni

L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi in cui la plusvalenza deve essere dichiarata per competenza

La tassazione separata può essere chiesta solo da persone fisiche titolari di tale reddito

# IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DELLA CESSIONE D'AZIENDA

## TASSAZIONE SEPARATA

Art. 17 co. 1 lett. g) e co. 2 TUIR

### **Pertanto**

L'imprenditore individuale che abbia realizzato una plusvalenza da cessione d'azienda

se opta per la tassazione separata deve indicare la plusvalenza nel quadro RM

se in contabilità ordinaria

farà apposita variazione in diminuzione nel quadro RF