



Master Tributario FY 23

Vendita e affitto di azienda

Prof. Francesco Pedrotti – 26 Febbraio, 1 marzo 2024

Cessione di azienda

La cessione di azienda ai fini delle imposte reddituali

Preliminare alle considerazioni di seguito svolte sono alcune sintetiche riflessioni in merito alla qualificazione del concetto di «azienda» nell'ambito del diritto privato.

- ❑ In base ad una prima linea dottrinale, l'azienda è considerata un'entità unitaria giuridicamente autonoma (“bene unitario”) e distinta dai singoli elementi che la compongono
- ❑ Una seconda tesi è invece volta a qualificare l'azienda non un “bene unitario”, ma una pluralità di beni, collegati alla persona dell'imprenditore in forza di diritti possibilmente diversi (proprietà, usufrutto, locazione, ecc.), tra loro in fatto organizzati per l'esercizio dell'impresa.

Quale delle due suddette linee dottrinali si ritenga preferibile, pare sostenibile la tesi, confermata dal diritto positivo, secondo cui l'azienda non costituisca un “bene giuridico” autonomo, oggetto di un diritto unico di proprietà, bensì rappresenti una **pluralità di elementi** (beni, diritti, obbligazioni) **aventi una destinazione unitaria**.

Pertanto, posto quanto sopra:

- ❑ da un lato, l'azienda rappresenta un' “**entità ulteriore**”, distinta dai singoli elementi patrimoniali che la compongono, idonea a circolare autonomamente per mezzo di un negozio traslativo, cosicché la cessione di un «complesso aziendale» costituisce:
 - non un trasferimento di un insieme eterogeneo di singoli beni,
 - ma un'**operazione negoziale unica** volta ad attribuire al cessionario un organismo funzionalmente coordinato di elementi patrimoniali attivi e passivi
- ❑ dall'altro lato, tuttavia, l'**unitarietà** dell'azienda si limita all'oggetto negoziale, senza che il nucleo aziendale sia qualificabile alla stregua di un “bene giuridico”
- ❑ in definitiva, l' “unitarietà aziendale” rileva solo al momento del relativo trasferimento a terzi. Al contrario, prima e dopo tale trasferimento, in capo, rispettivamente, al

soggetto cedente e a quello cessionario, sono imputabili le posizioni giuridiche (diritti e obblighi) relative ai singoli elementi patrimoniali componenti l'azienda e non la posizione giuridica dell'azienda nel suo complesso (nel senso che il diritto di proprietà o il diritto di godimento è esercitabile sui singoli beni immobili e mobili facenti parte dell'azienda).

Posto quanto sopra, prima di descrivere gli effetti che la nozione di «azienda», originatasi nel diritto privato, ha prodotto in ambito contabile e tributario, vale la pena di illustrare brevemente le caratteristiche che un insieme di beni deve possedere, secondo la giurisprudenza civilistica, per essere considerato «azienda» ai sensi dell'art. 2555 del c.c. E' infatti questa la disposizione presupposta dal legislatore fiscale, quanto, ai fini dei singoli tributi, fa riferimento al concetto di «azienda».

Pertanto, al fine di comprendere se si sia o meno al cospetto di un' «azienda»:

l'analisi può fondarsi sia sul dato obiettivo sia sulla volontà delle parti, tenendo presente che, nel determinare gli elementi oggetto di cessione, le parti non

possono prescindere da quelli la cui esclusione implicherebbe una disgregazione del complesso aziendale. Pertanto, non possono non essere trasferiti quegli **elementi essenziali**, non surrogabili, in mancanza dei quali verrebbe meno l'identità del progetto imprenditoriale

- ❑ è irrilevante che un dato complesso di beni sia già stato utilizzato nell'esercizio dell'impresa. Può essere ceduta come "azienda" una qualsiasi entità, formata da un complesso di beni funzionalmente collegati e opportunamente coordinati, dotata di un'attitudine **anche solo potenziale**, e non quindi attuale, all'esercizio di imprese commerciali
- ❑ Non è essenziale che il cessionario mantenga inalterata la struttura produttiva e/o commerciale dell'impresa di cui faceva parte l'azienda ad esso ceduta
- ❑ Non si configura una cessione di ramo d'azienda «se contestualmente al trasferimento

dei lavoratori non c'è anche il trasferimento di un determinato *know-how* individuabile in una particolare specializzazione del personale trasferito, poiché è indispensabile la conservazione dell'identità economica» (Cass. 24.01.2018 n. 1769).

La tesi originatasi nel diritto privato – secondo cui l'azienda è considerata «entità ulteriore» rispetto agli elementi che la compongono **solo in sede traslativa** – produce effetti sul versante **giuridico-contabile**.

Su tale ultimo versante (**soggetti OIC**):

- ❑ ponendosi nella prospettiva del **soggetto cedente** l'azienda:
- prima dell'operazione di vendita, gli elementi patrimoniali, attivi e passivi, relativi al complesso aziendale (o a un suo ramo) sono singolarmente contabilizzati nell'attivo e nel passivo di stato patrimoniale

- al momento della vendita dell'azienda la **plusvalenza o minusvalenza** (A5 o B14) è determinata, nelle scritture contabili, **unitariamente**, dalla differenza tra due grandezze:
 - ✓ il corrispettivo conseguito
 - ✓ il valore contabile dell'azienda o del ramo ceduto. Tale ultimo valore è, a sua volta, determinato dalla differenza tra il valore contabile degli elementi aziendali patrimoniali attivi e passivi oggetto di cessione

- ☐ ponendosi nella prospettiva del **soggetto cessionario** dell'azienda:
 - esso non è principalmente interessato ai singoli elementi aziendali in quanto tali, bensì al complesso (o ramo) aziendale nella sua interezza;

 - tuttavia, dopo l'acquisizione, gli elementi patrimoniali, attivi e passivi, relativi al complesso aziendale o al ramo acquistato, unitamente al relativo *goodwill* o *badwill*, sono singolarmente contabilizzati nell'attivo e nel passivo di Stato patrimoniale

La tesi in merito all'»**unitarietà**» del complesso aziendale, espressa in ambito civilistico e contabile, esplica i propri effetti anche ai fini tributari e, in particolare, ai fini delle In relazione alle **imposte sul reddito**.

In tale ultimo settore, il legislatore tributario – interessato a colpire ogni singola manifestazione di capacità contributiva – ha considerato il fatto che l'azienda, quale **entità ulteriore** rispetto ai singoli elementi che la compongono, esprime una potenzialità economica diversa, nel senso di maggiore o minore, di quella racchiusa nei singoli elementi aziendali.

Per questa ragione gli artt. 86 e 101 del Tuir contemplano le cessioni onerose di azienda tra le fattispecie atte a generare, rispettivamente, plusvalenze e minusvalenze patrimoniali e ha quindi previsto il concorso alla formazione del reddito di impresa delle “*plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate **unitariamente** mediante cessione a titolo oneroso*”.

La **quantificazione** della plusvalenza o minusvalenza da cessione deve essere effettuata avendo riguardo all'azienda **unitariamente** considerata.

Dal predetto concetto di «unitarietà» discende, a titolo esemplificativo, che:

- ❑ tra gli elementi aziendali sono compresi anche i beni alla cui produzione e/o scambio è diretta l'attività dell'impresa la cui vendita ordinariamente darebbe luogo a ricavi;
- ❑ mentre la cessione del contratto di *leasing*, presa singolarmente, comporta generalmente il realizzo di una sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88, comma 5, del Tuir la stessa effettuata nell'ambito di un coacervo aziendale non genera alcun presupposto impositivo (in tal senso, si veda anche il parere del soppresso Comitato Consultivo per le norme antielusive del 28 luglio 2000, n. 21).

Quanto al **regime impositivo** della plusvalenza in parola, esso è quello di piena imponibilità ad Irpef (aziende cedute da imprenditori individuali o società di persone) o ad

Ires (aziende cedute da soggetti Ires).

Venendo ora alla posizione del soggetto cessionario si nota quanto segue:

- ❑ il costo di acquisto da esso sostenuto per l'acquisto dell'azienda è fiscalmente riconosciuto, con le seguenti precisazioni:
 - Il costo fiscale di carico dei singoli elementi aziendali è:
 - ✓ generalmente pari al loro **valore corrente**
 - ✓ salvo che le parti abbiano deciso di effettuare un trasferimento a **valori contabili**
 - in ogni caso, il costo fiscale dei singoli elementi aziendali concorrerà a formare il reddito del cessionario secondo le regole previste dal Tuir (o da eventuali leggi speciali) per ogni singolo *asset* (beni merce, beni immobili, autoveicoli, avviamento, ecc.)

Nel caso in cui il corrispettivo di vendita dell'azienda (prezzo di acquisto per il cessionario) sia determinato **globalmente** e non mediante l'identificazione del valore corrente di ogni singolo elemento aziendale, si tratta di capire quale **valore fiscale di carico** il cessionario debba assegnare ad ognuno dei predetti elementi.

Si tratta, più in particolare, di comprendere se – in assenza di valorizzazione nel contratto di vendita dell'azienda dei singoli elementi aziendali – il soggetto acquirente goda di piena discrezionalità nell'allocare il corrispettivo **complessivo** sostenuto per l'acquisto dell'intera azienda sui singoli elementi aziendali in base alla propria **convenienza fiscale**, ad esempio allocando la maggior parte di detto corrispettivo sui beni patrimoniali a più rapido ammortamento, oppure sui beni merce.

Al riguardo si nota quanto segue:

➤ la questione deve essere esaminata avendo riguardo, innanzitutto, al **dato civilistico**.

Questo perché il valore di carico fiscale discende, in assenza di norme tributarie specifiche sul punto, da quello iscritto nei libri del soggetto cessionario e ciò in applicazione del principio di derivazione (semplice), sancito dall'art. 83 del Tuir, da intendersi valevole non solo per le poste di conto economico, ma anche per quelle di stato patrimoniale.

- in proposito, già si è avuto modo di osservare come, a mente dell'art. 2555 c.c., l'azienda assurga come tale solo al momento della sua circolazione, mentre il diritto di proprietà è acquistato sui singoli beni che la compongono, i soli ad essere considerati dal legislatore oggetto di diritto. Anche sul versante tributario l'unicità che contraddistingue l'azienda viene meno al momento dell'iscrizione dei singoli beni nei libri del soggetto cessionario
- sul punto la Corte di Cassazione ha osservato che “Fermo restando che il prezzo della cessione di azienda o di ramo di azienda è frutto della libera contrattazione delle parti, deve, invece, escludersi che la successiva ripartizione contabile, tra le singole componenti aziendali, del corrispettivo complessivamente versato sia

insindacabilmente rimessa all'imprenditore cessionario. Anche tale operazione è, infatti, soggetta al rispetto del criterio della correttezza e veridicità del bilancio, che comporta che tutti gli elementi attivi e passivi costituenti l'azienda vengano iscritti in bilancio al loro valore reale e vieta l'inserimento di poste inesistenti o sopravvalutate" (cfr. Cass. 16 aprile 2008, n. 9950)

➤ in conclusione, alla luce del principio fissato dalla Suprema Corte, si nota come la ripartizione del complessivo corrispettivo sostenuto per l'acquisto dell'azienda debba essere rispettosa dei **valori economici** propri di ogni singolo elemento aziendale ragionevolmente da individuare attraverso apposita perizia di stima. Al contrario, riallocando il prezzo unitariamente corrisposto per l'intera azienda sui singoli beni secondo una mera logica di convenienza fiscale, il soggetto cessionario potrebbe rischiare censure da parte dell'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 10-*bis* della L. n. 212/2000.

Va da ultimo notato come, ai fini delle imposte sul reddito, le vendite di azienda non possano essere viste disgiuntamente dall'art. 176 comma 3, del TUIR secondo cui *“Non rileva ai fini dell'art. 37 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (ora art. 10 bis L. n. 212/2000 n.d.a.), il conferimento dell'azienda secondo il regime di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo (art. 176, comma 1, n.d.r.) e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione totale di cui all'art. 87, o di quella parziale di cui agli articoli 58 e 68, comma 3”*.

Con riguardo alle cessioni di azienda effettuate tra soggetti che applicano i principi contabili IFRS, valgano le seguenti osservazioni:

- ❑ preliminarmente alle considerazioni tributarie svolte *infra* vale la pena rammentare, sul piano contabile, che:
 - l'IFRS n. 3, in tema di aggregazioni tra imprese (*business combinations*), **si applica** alle operazioni in cui si realizza l'integrazione economica di due o più entità e ciò indipendentemente dal negozio giuridico adottato per tali operazioni (principio *substance over form*)
 - l'IFRS n. 3 **non** si applica alle *business combinations under common control* ossia alle operazioni (ad esempio un **trasferimento d'azienda infragruppo**):
 - ✓ in cui le «entità o attività aziendali» sono controllate, in maniera non transitoria, dalle stesse parti prima e dopo l'operazione
 - ✓ caratterizzate dall'assenza di scambi con economie terze

- pertanto, con riferimento alle *business combinations* effettuate infragruppo l'assenza di disciplina è stata colmata da Assirevi che, mediante il documento OPI 1 R del 2016, ha previsto i criteri di contabilizzazione di dette operazioni nel bilancio di esercizio e consolidato. Ciò posto, con riferimento alle **cessioni di azienda** intragruppo:
- ✓ se esse sono caratterizzate da **sostanza economica** – ossia idonee a generare **un valore aggiunto** per le parti interessate (ad es. maggiori ricavi, risparmi di costi e realizzo di sinergie) consistente in **significantive variazioni dei flussi di cassa futuri** degli elementi aziendali oggetto di trasferimento – le parti contrattuali devono rilevare l'operazione in base all'IFRS 3 e più in particolare:
 - ❖ il soggetto acquirente deve rilevare gli elementi aziendali ricevuti al *fair value* (valore di mercato), nonché l'eventuale avviamento connesso al ramo aziendale acquistato
 - ❖ il soggetto cedente deve imputare a conto economico la differenza tra il corrispettivo di cessione dell'azienda e il valore contabile degli elementi aziendali ceduti

- ✓ se le cessioni di azienda **non sono** caratterizzate da sostanza economica, le parti contrattuali devono rilevare l'operazione in base al **principio di continuità dei valori contabili** e, più in particolare:
 - ❖ il soggetto cessionario contabilizza gli elementi aziendali ricevuti allo stesso valore contabile cui essi erano iscritti presso il cedente. La differenza tra costo di acquisto dell'azienda e valore contabile della medesima costituirà, a seconda del segno, **un incremento e decremento del patrimonio netto contabile** di tale soggetto
 - ❖ il soggetto cedente non rileva a conto economico plus o minusvalenze da cessione
- posto quanto sopra sul piano contabile, **dal punto di vista fiscale** si nota in primo luogo come, nonostante il principio di derivazione rafforzata ex art. 83 Tuir, l'art. 4, comma 3, del D.M. n. 48/2009 estenda alle cessioni di azienda tra soggetti IAS **il regime realizzativo** di cui all'art. 86 del Tuir. In base a questa impostazione:

- il soggetto cedente determina una plusvalenza o minusvalenza da cessione data dalla differenza tra il corrispettivo conseguito e il valore fiscale dell'azienda ceduta
 - e sulla base del principio di simmetria immanente al reddito di impresa
- il cessionario attribuisce all'azienda ricevuta un valore fiscale pari al **costo effettivamente sostenuto** anche se quest'ultimo non è stato rilevato in bilancio con la conseguente necessità di gestire un doppio binario tra valori civili e fiscali
- ❑ cessioni di azienda intragrupo (*under common control*) **non** caratterizzate da **sostanza economica**
- Determinazione del reddito impresa del **soggetto cessionario**
- ✓ è consentita la deduzione delle quote di ammortamento degli *assets* materiali e immateriali compresi nell'azienda ricevuta secondo le regole di cui agli artt. 102 e 103 del Tuir. Le quote sono calcolate sul costo effettivamente sostenuto per detti beni

- ✓ tra gli *assets* immateriali può essere compreso l'avviamento, il quale emerge nell'ipotesi in cui il costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dell'azienda ecceda il valore corrente degli elementi attivi e passivi dell'azienda ceduta
- ✓ poiché gli elementi patrimoniali dell'azienda acquistata sono contabilizzati a valore di libro, si pone il problema di allocare, **ai soli fini tributari**, il corrispettivo effettivamente sostenuto dal cessionario per l'intero complesso aziendale – **ove, naturalmente, esso sia diverso dal valore contabile dell'azienda acquistata** – sul valore fiscale di carico dei singoli elementi aziendali.

A tale riguarda valga quanto segue:

- ❖ ammesso che il corrispettivo effettivamente sostenuto per l'acquisto dell'azienda sia **superiore** al valore contabile dell'azienda acquistata (il detto corrispettivo è determinato avendo riguardo al **valore economico** dell'azienda ceduta a sua volta determinato sulla base di apposita perizia di stima), l'allocazione di detto corrispettivo,

effettuato con l'ausilio della tecnica della c.d. *purchase price allocation* prevista dall' IFRS n. 3, avviene:

- in via prioritaria sulle attività e passività acquisite risultanti dalla contabilità
- secondariamente sulle attività immateriali precedentemente non contabilizzate dal cedente
- in via residuale al *goodwill*
- il soggetto cessionario dovrà redigere un prospetto di raccordo dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti degli elementi attivi acquisiti e sarà legittimato a dedurre in via extra-contabile, nei periodi di imposta successivi, i maggiori ammortamenti o gli altri componenti derivanti da tali maggiori valori fiscali (cfr. art. 109, comma 4, lett. b), del Tuir)

- ❖ ove il corrispettivo effettivamente sostenuto per l'acquisto dell'azienda sia **inferiore** al valore contabile dell'azienda acquistata, pare corretto seguire, in linea di principio, la predetta impostazione. Anche in questo caso, dunque, il valore fiscale degli elementi aziendali ricevuti è funzione del costo effettivamente sostenuto dal soggetto cessionario

- Determinazione del reddito impresa del **soggetto cedente**

- ✓ Ove il corrispettivo di cessione effettivamente conseguito sia superiore o inferiore al valore fiscale dell'azienda ceduta, il soggetto cedente rileverà, **ai soli fini fiscali direttamente in dichiarazione dei redditi**, rispettivamente, una plusvalenza imponibile (art. 86 del Tuir) o una minusvalenza deducibile (art. 101 del Tuir)

- ✓ ai fini Irap l'operazione è irrilevante in quanto la determinazione della relativa base imponibile avviene sulla base del c.d. principio di «presa diretta» dal bilancio ricavabile dall'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997

- ❑ cessioni di azienda intragruppo (*under common control*) **caratterizzate da sostanza economica**
- il soggetto cedente rileva una plus/minusvalenza data dalla differenza tra corrispettivo conseguito e **valore contabile** dell'azienda ceduta. Dal punto di vista fiscale concorrerà a formare il reddito di impresa la plus/minusvalenza data dalla differenza tra il corrispettivo conseguito e **valore fiscale** dell'azienda ceduta
- quanto al soggetto cessionario:
 - ✓ esso iscrive gli elementi patrimoniali aziendali attivi e passivi al *fair value*, il quale, in quanto equivalente al costo effettivamente sostenuto per l'acquisto dell'azienda, deve trovare pieno riconoscimento fiscale ai sensi dell'art. 110 del Tuir (cfr. Ris. Ag. Entr. n. 24 del 2010)
 - ✓ nel caso in cui la sommatoria dei valori degli elementi patrimoniali aziendali, valutati a

fair value, sia inferiore o superiore al costo effettivamente sostenuto dal soggetto acquirente per l'acquisto dell'azienda, è da ritenere che il valore iscritto in bilancio a titolo, rispettivamente, di *goodwill* o *badwill* (avviamento negativo o utile da buon affare iscritto a conto economico) dovrebbe assumere diretta rilevanza fiscale in base al principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del Tuir, senza quindi dover ricorrere al disposto di cui all'art. 110 del Tuir.

Ciò non dovrebbe, infatti, attenerne un fenomeno meramente valutativo, come tale non incluso nel principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del Tuir, bensì ad un processo di carattere qualificatorio e classificatorio in bilancio e, in quanto tale, precedere il momento valutativo (cfr. Circ. Ag. Entr. n. 7 del 2011 par. 3.3.)

Cessione gratuita di azienda ai fini Ires – Cenni

Sull'imponibilità o meno, **ai fini Ires**, delle cessioni gratuite di azienda esistono due diverse posizioni interpretative:

- la prima di esse, di gran lunga prevalente, sostiene che l'operazione rientri nella fattispecie di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa di cui all'art. 86, comma 1, lett. c), del Tuir e ciò in quanto la cessione determina il distacco degli elementi aziendali dalla sfera giuridico-soggettiva del cedente./

A sostegno di ciò è stato fatto riferimento, tra l'altro, alla disposizione contenuta nell'art. 58, comma 1, del Tuir – secondo la quale il trasferimento gratuito di azienda *inter vivos* o *mortis causa* non costituisce realizzo di plusvalenze a condizione che i valori fiscalmente riconosciuti che l'azienda stessa aveva presso il *dante causa* siano recepiti dal soggetto *avente causa* – la quale prevede un **regime di neutralità fiscale**, concesso al fine di agevolare i passaggi intergenerazionali di aziende, il quale, in assenza del predetto regime realizzativo di cui all'art. 86, non avrebbe ragione di esistere;

Cessione gratuita di azienda ai fini Ires – Cenni

- la seconda di esse, minoritaria, ha escluso, invece, in radice l'attitudine delle cessioni gratuite di azienda a dar luogo a plusvalenze imponibili, ma unicamente a costi indeducibili.

In altri termini, il costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda ceduta gratuitamente sarebbe indeducibile ai sensi dell'art. 100, comma 4, del Tuir.

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

❑ Cessione di azienda con avviamento negativo

Nel caso in cui il corrispettivo di vendita di un'azienda (pari al valore effettivo della stessa) sia inferiore al valore contabile dell'azienda stessa, la differenza tra le due precedenti grandezze genera (cfr. Ris. Ag, Entr. 25.07.07 n. 184/E):

- in capo al cedente, una minusvalenza deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa
- in capo al cessionario, una posta contabile che deve essere correttamente qualificata e, in particolare:
 - ✓ ove la differenza di cui sopra sia attribuibile ad un «buon affare», essa sarà qualificata alla stregua di un provento da imputare a conto economico e rilevante ai fini della determinazione del reddito di impresa (cfr. Ris. Ag. Entr. n. 538/2021)

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

- ✓ ove, invece, la differenza di cui sopra sia fondatamente attribuibile alla previsione di perdite future, essa sarà allocata nel passivo di stato patrimoniale tra i “Fondi rischi e oneri futuri” fiscalmente riconosciuto (cfr. anche Ris. Ag. Entr. n. 538/2021)

Negli esercizi successivi all’acquisizione dell’azienda la società acquirente:

- ✓ potrà utilizzare il predetto fondo per fronteggiare le perdite, ovvero
- ✓ estinguere il fondo medesimo

In entrambi i casi il fondo sarà imputato a conto economico con la rilevazione di un provento concorrente a formare il reddito di impresa nel rispetto del principio di simmetria, immanente al reddito di impresa, in base al quale, a fronte di una minusvalenza deducibile in capo al soggetto cedente, il provento contabilizzato dal soggetto cessionario concorre a formare il reddito di impresa

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

L'Agenzia delle Entrate ha successivamente preso una diversa posizione in relazione ad una compravendita di azienda, tra soggetti *IAS adopter under common control*, contabilizzata in base al principio del *fair value* (in quanto operazione caratterizzata da sostanza economica).

Nel caso di specie:

- ✓ Il valore contabile dell'azienda registrato dal soggetto acquirente è pari a 20
- ✓ Il costo effettivamente sostenuto dal soggetto acquirente, corrispondente al debito verso il cedente, è pari a 10
- ✓ Il provento da «buon affare» imputato a conto economico è quindi pari a 10

L'Agenzia ha sostenuto che:

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

- ✓ L'art. 4, comma 3, del DM n. 48/2009, il quale consente la valorizzazione fiscale dell'azienda ricevuta sin base al costo effettivamente sostenuto, non è applicabile al caso di specie, in quanto tale disposizione concerne le sole compravendite di azienda, tra soggetti IAS *under common control*, prive di sostanza economica come tali contabilizzate secondo il principio di continuità dei valori. Al contrario, nel caso di specie, l'acquisizione dell'azienda è stata contabilizzata, in quanto dotata di sostanza economica, in base al *fair value*
- ✓ la valorizzazione in base al *fair value* è fenomeno valutativo estraneo al principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del Tuir che, quindi, nel caso in oggetto, non si applica
- ✓ il valore dell'azienda registrato in contabilità (20), maggiore rispetto al costo effettivamente sostenuto (10), non è fiscalmente rilevante e, parimenti, non è fiscalmente rilevante Il provento da «buon affare» imputato a conto economico (10)

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

- ❑ Vendita di azienda con riserva di proprietà (Risp. Ag. Entr. n. 92/2019)
- Un soggetto ha ceduto, al corrispettivo di 1.000, un'azienda dal valore contabile e fiscale di 100 realizzando una plusvalenza di 900 che ha concorso a formare il reddito di impresa (nel contratto di vendita è stata inserita la **clausola di riserva di proprietà**)
- a causa di inadempimento del cessionario (il credito originario di 1.000 del cedente è stato incassato solo per 800), le parti hanno risolto, ex art. 1372, c.c., detto contratto, con la conseguenza che il cedente, in uno dei periodi di imposta successivi a quello in cui è avvenuta la vendita, è rientrato in possesso dell'azienda per ristoro del credito insoluto

Ai fini delle imposte sul reddito l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

- al perfezionarsi della risoluzione contrattuale, cui corrisponde la riconsegna del complesso aziendale, il soggetto cedente contabilizza tale complesso al **valore normale** degli elementi che lo compongono e quindi:
 - ✓ se dal confronto tra il valore normale dell'azienda riconsegnata (ad esempio 700) e il valore residuo del credito (800) emerge una differenza negativa (100), essa è deducibile in capo all'originario cedente dell'azienda, come perdita su crediti, ai sensi dell'art. 101, comma 5, del Tuir
 - ✓ se dal predetto confronto, assumendo un valore normale dell'azienda pari a 900, emerge, invece, una differenza positiva (100), essa concorre a formare il reddito di impresa come sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88 del Tuir

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

❑ Cessione di azienda con fondo rischi “tassato”

- la cessione comporta una variazione in diminuzione, in dichiarazione dei redditi, in capo al soggetto cedente e la non ricostituzione di detto fondo presso l’acquirente. La mancata ricostituzione è data dal fatto che, a differenza di fusioni, trasformazioni, scissioni e conferimenti di azienda, nei quali il soggetto “avente causa” subentra nelle situazioni giuridiche soggettive di quello “dante causa”, la vendita di azienda comporta una cesura definitiva tra il complesso ceduto e la sfera soggettiva del venditore
- ove, comunque, il soggetto cessionario contabilizzasse il fondo rischi, esso non sarebbe fiscalmente riconosciuto e, in caso di utilizzo, non vi sarebbe una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi (tale variazione è già stata effettuata dal soggetto cedente nella dichiarazione del periodo in cui è stata ceduta l’azienda)

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

❑ Cessioni di azienda comprensive di partecipazioni qualificabili *pex*

Il Principio di diritto dell’Agenzia delle Entrate n. 10 del 2021 ha sostenuto che, in caso di cessioni di azienda al cui interno figurano partecipazioni potenzialmente qualificabili per la *pex* ai sensi dell’art. 87 del Tuir, la plusvalenza insita nelle predette partecipazioni non possa concorrere a formare il reddito in maniera assestante, ma concorrerà a formare la componente straordinaria di reddito riferibile all’intero complesso aziendale e sarà assoggettata a tassazione secondo le regole ordinarie previste dal Tuir

Nel seguito si riportano, in estrema sintesi, le **obiezioni** formulate dall’Assonime (Circ. 25 maggio 2021) al summenzionato principio, nonché le **eccezioni** sollevate da altra dottrina alle tesi di Assonime.

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

➤ *Prima obiezione*

Attesa la **funzione strutturale** del regime della *pex*, esso dovrebbe operare non solo in caso di cessione isolata della partecipazione, ma anche nel caso in cui quest'ultima faccia parte di un complesso aziendale integralmente oggetto di cessione

➤ *Eccezione*

La partecipazione **smarrisce la propria autonomia** in merito al regime fiscale applicabile ai componenti reddituali maturati (plusvalenza o minusvalenza) in relazione ad esso. Prevale l'esigenza del legislatore di effettuare il prelievo sulla capacità contributiva espressa «unitariamente» dall'azienda in quanto entità giuridica diversa dalle sue componenti (compresa la partecipazione). Differenza, come vedremo, con il regime impositivo ai fini dell'imposta di registro

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

➤ *Seconda obiezione*

Il concetto di «unitarietà» aziendale può e deve essere derogato dal regime pex in quanto quest'ultimo è di carattere strutturale e ciò per mantenere la coerenza del sistema impositivo

➤ *Eccezione*

- ✓ La discendenza dell'imponibile Ires dal risultato economico di esercizio può subire deroghe motivate da interessi sia di natura «fiscale» sia «extra-fiscale». Tra i primi vi sono, ad esempio, sia l'esigenza di contrastare comportamenti evasivi o elusivi sia l'esigenza di evitare fenomeni di doppia imposizione economica. Dette esigenze, **aventi pari dignità sistematica**, sono entrambe soddisfatte dal legislatore attraverso apposite disposizioni (tra le norme antievasive si veda, ad esempio, l'artt. 88, ultimo comma, Tuir

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

sulla cessione contratti di leasing e tra quelle volte ad evitare la doppia imposizione economica si vedano gli artt. 87 e 89 Tuir)

- ✓ seguendo tale impostazione, poiché entrambe le predette esigenze, **di pari rango ossia di pari valenza sistematica**, sono parimenti tutelate dal legislatore, ne dovrebbe derivare che, così come l'art. 87 del Tuir dovrebbe costituire deroga del principio di «unitarietà» dell'azienda, allora anche l'art. 88, ultimo comma, del Tuir dovrebbe poter derogare, in caso di cessione di azienda, il principio medesimo, con la conseguenza che, ove nell'azienda ceduta figura un contratto di leasing, si dovrebbe tassare la relativa sopravvenienza attiva
- ✓ posto quanto sopra, non sembra potersi attribuire al legislatore l'intenzione di legittimare ripetute deroghe del principio di «unitarietà» di cui all'art. 86, comma 2, del Tuir ogni qualvolta le disposizioni sui componenti reddituali realizzati in occasione della

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

autonoma cessione di singoli elementi aziendali prevedano regole potenzialmente contrastanti con tale principio. In tal modo si rischierebbe, infatti, uno **svuotamento di fatto** del contenuto dell'art. 86, comma 2, del Tuir

❑ Acquisto di azienda e successiva eliminazione dell'avviamento dal bilancio

- Nella Risp. Ag. Entr. n. 429/2021 è illustrata la vicenda relativa ad una società, la quale ha acquistato un'azienda con il relativo avviamento. Quest'ultimo è stato parzialmente ammortizzato, sia civilisticamente sia fiscalmente, fino all'esercizio in cui il relativo costo residuo è stato completamente eliminato da stato patrimoniale a causa della cessazione, per mancanza di economicità, dell'operatività dell'intero ramo aziendale in cui tale avviamento era incorporato.

Casistica sulla cessione onerosa di azienda ai fini delle imposte sul reddito

- l'eliminazione, dallo stato patrimoniale, dell'avviamento ha avuto quale contropartita di conto economico una **sopravvenienza passiva** che l'Agenzia ha ritenuto interamente deducibile a mente dell'art. 101, comma 4, del Tuir, secondo cui si considera sopravvenienza passiva, tra l'altro «(...) *la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle di cui all'art. 87*»
- in un successivo documento di prassi l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la deducibilità del costo fiscale residuo dell'avviamento. Si trattava in particolare, di una cessione di azienda in cui il costo fiscale, cui contrapporre il corrispettivo di cessione per la determinazione della plus o minusvalenza, era comprensivo, appunto, del costo fiscale dell'elemento attivo aziendale rappresentato dall'avviamento (cfr. Resp. Ag. Entr. n. 109/2023)
- dal precedente documento di prassi si evince, invece, la non deducibilità della «svalutazione» dell'avviamento, effettuata appunto in sede valutativa, al pari della svalutazione di qualsiasi altra immobilizzazione materiale o immateriale

La cessione di azienda ai fini Iva e dell'imposta di registro – Cenni

- ❑ Ai fini Iva le cessioni di azienda sono escluse dal capo di applicazione del tributo ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972
- ❑ Per il c.d. principio di alternatività, l'operazione è soggetta ad imposta di registro ai quali fini:
 - la cessione di azienda, in forma scritta o verbale, è soggetta a registrazione **in termine fisso** entro 20 giorni dalla stipula dell'atto o dall'accordo verbale tra le parti
 - la base imponibile è determinata **per ogni singolo elemento patrimoniale attivo** facente parte dell'azienda ceduta ed è data dalla differenza tra il **valore venale** di tale elemento (artt. 43, comma 1, lett. a) e 51, comma 2, del DPR n. 131/196) e la quota dell'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali passivi ad esso imputata in maniera proporzionale (art. 23, comma 4, del DPR n. 131/196)

La cessione di azienda ai fini Iva e dell'imposta di registro – Cenni

- l'aliquota è applicata in misura proporzionale e muta a seconda del singolo elemento patrimoniale attivo ceduto (beni immobili, crediti, avviamento, altri beni) in base a quanto previsto dalla Tariffa, Parte prima, allegata al DPR n. 131/1986

Affitto di azienda

L'affitto di azienda è l'operazione mediante la quale il proprietario di un'azienda o di un ramo aziendale (imprenditore individuale o società commerciale), a fronte del **corrispettivo di un canone periodico** e per un periodo di tempo determinato, **trasferisce il godimento** degli stessi ad un altro soggetto (affittuario).

Pur non trattando gli aspetti strettamente civilistici dell'operazione, ci si limita ad osservare che, in forza del contratto di affitto di azienda:

❑ il locatore, oltre il diritto a conseguire il predetto canone:

- deve consegnare all'affittuario i beni dell'azienda in modo da servire all'uso a cui sono destinati (art. 1615 c.c.), **pur mantenendone, ovviamente, la proprietà**
- deve effettuare gli interventi di manutenzione straordinaria (art. 1621 c.c.)
- non può iniziare una nuova impresa, la quale, per oggetto, ubicazione o altre

circostanze sia idonea a sviare la clientela dell'azienda affittata

- ha il diritto di controllare in qualsiasi momento il rispetto degli obblighi contrattuali da parte dell'affittuario anche mediante accessi in loco (art. 1619 c.c.)
- ☐ l'affittuario, oltre a corrispondere il predetto canone, si impegna a:
 - redigere a sue spese l'inventario dei beni oggetto dell'affitto previo avviso al proprietario. In mancanza può provvedere il locatore (art. 1002 c.c.)
 - **gestire l'azienda** sotto la ditta che la contraddistingue senza modificarne la destinazione (art. 2561 c.c.) e, naturalmente, a **beneficiare** dei frutti e utilità propri dell'affitto
 - effettuare gli interventi di manutenzione ordinaria (art. 1621 c.c.), nonché quelli di manutenzione straordinaria conseguenti al mancato adempimento dei precedenti

- conservare l'efficienza dell'organizzazione, degli impianti e delle normali dotazioni delle scorte di magazzino (art. 2561 c.c.), **salvo deroga** espressa dalle parti nel contratto (cfr. Cass. n. 22171/2022). Ciò a tutela del locatore ove, al termine dell'affitto, riprenda la gestione dell'azienda, oppure opti per un diverso impiego (locazione o vendita) dell'azienda stessa (cfr. Cass. n. 22070/2022)
- ✓ In caso di inosservanza di tale obbligo l'affittuario deve corrispondere al locatore un **conguaglio in denaro** (art. 2561 c.c.)
- ✓ è consentito alle parti derogare al predetto obbligo di conservazione
- restituire al locatore l'azienda al termine del periodo di affittanza. La differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio e al termine dell'affitto è regolata **in denaro sulla base dei valori correnti** al termine del periodo di affittanza (art. 2561 c.c.)

Dal punto di vista **contabile** e dell'**imposizione reddituale** si considerano i seguenti eventi:

- ❑ la consegna iniziale dell'azienda all'affittuario
- ❑ le operazioni di gestione compiute dall'affittuario in pendenza d'affitto
- ❑ la restituzione finale dell'azienda al locatore

Consegna iniziale dell'azienda all'affittuario

- ❑ Gli elementi attivi e passivi aziendali rimangono iscritti nel bilancio del locatore
- ❑ All'inizio del periodo di affittanza sia il locatore sia il locatario iscrivono tali elementi attivi e passivi **nei conti d'ordine** (rispettivamente: «beni azienda presso terzi» e «beni di terzi presso l'azienda») sulla base di un inventario redatto a **valori contabili** (c.d. verbale di consegna)

Operazioni di gestione dell'impresa in pendenza d'affitto

L'imputazione soggettiva dei componenti reddituali di esercizio, di natura realizzativa e valutativa, al locatore piuttosto che all'affittuario, è funzione indiretta dello scostamento, tipico dell'operazione dell'affitto di azienda, tra:

- ❑ la **proprietà degli elementi aziendali**, la quale rimane in capo al locatore, e
- ❑ l'**esercizio dell'attività di impresa** cui fa capo l'azienda affittata, attribuita all'affittuario. La gestione dell'impresa da parte dell'affittuario comporta:
 - non solo l'obbligo di tenuta della contabilità dalla quale risultino le operazioni di gestione relative all'impresa esercitata, nonché, se società di capitali, la presentazione del bilancio di esercizio al registro delle imprese, ma anche
 - la titolarità del reddito di impresa, in quanto soggetto di fatto esercente «*impresa commerciale*» ai sensi dell'art. 55 del Tuir

Soggetto affittuario

Tale soggetto effettua tutte le operazioni di gestione, da cui derivano componenti reddituali o variazioni fiscali del risultato economico, tra cui **a mero titolo di esempio:**

- la cessione di prodotti e l'utilizzo di materie prime originariamente presenti nel magazzino dell'azienda affittata, nonché la cessione di beni strumentali facenti parte originariamente dell'azienda ricevuta
 - l'acquisto di nuove materie prime e la vendita dei beni prodotti durante il periodo di affittanza
 - l'incasso di crediti commerciali appartenenti originariamente all'azienda affittata
- ☐ Per quanto riguarda la rilevazione contabile della cessione di beni strumentali facenti parte originariamente dell'azienda affittata, si nota come l'affittuario, oltre all'

iscrizione del debito verso il locatore per il valore contabile del cespite ceduto e l'entrata monetaria pari al corrispettivo conseguito per la vendita del bene medesimo, debba rilevare il componente straordinario di reddito, in specie una **sopravvenienza attiva o passiva**.

Si tratta di sopravvenienze e non di plusvalenze o minusvalenze in quanto il bene strumentale ceduto, facente parte dell'azienda affittata, non è di proprietà dell'affittuario (cfr. Ris. Ag. Entr. n. 909/2002).

Da un punto di vista tributario, le sopravvenienze attive e passive in parola concorrono a formare il reddito di impresa in base, rispettivamente, agli artt. 88, comma 1, e 101 del Tuir.

❑ Per quanto concerne, invece, la vendita dei beni originariamente presenti nel magazzino dell'azienda affittata, sarà rilevata, dapprima, un'entrata monetaria a fronte del ricavo conseguito per il corrispettivo di vendita del bene e, subito dopo, il ricavo

contabilizzato sarà parzialmente stornato, a fronte dell'iscrizione di un debito verso il locatore, per un ammontare pari al valore contabile (di magazzino) del bene ceduto. Il ricavo imputato a conto economico concorre a formare il reddito di impresa ai sensi dell'art. 83 del Tuir.

□ In relazione, infine, all'incasso di crediti commerciali appartenenti originariamente all'azienda affittata, si ipotizzi il caso in cui il soggetto locatore abbia effettuato accantonamenti a fondo svalutazione crediti superiori al limite fiscale consentito dall'art. 106 del TUIR. In proposito, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate di esprimersi in merito al trattamento di detto fondo, ai fini delle imposte sul reddito, in capo all'affittuario.

L'Agenzia ha precisato come l'affittuario subentri nelle posizioni fiscali del locatore in ordine agli elementi patrimoniali locati con la conseguenza che i relativi valori fiscali (formati in capo al locatore) risultano attratti nella sfera dell'affittuario. Pertanto, anche il fondo svalutazione crediti tassato è trasferito (solo fiscalmente) all'affittuario di talché

quest'ultimo potrà, nell'eventualità in cui i crediti siano parzialmente riscossi durante il periodo di affitto, dare rilevanza alle eventuali perdite – in presenza delle condizioni di cui all'art. 101, comma 5, del TUIR – effettuando una variazione in diminuzione nella propria dichiarazione dei redditi per l'importo del fondo tassato utilizzato a copertura delle dette perdite (cfr. Ris. Ag. Entr. n. 424/2008).

Venendo, in conclusione, ai componenti reddituali di natura valutativa, vale la pena notare come l'ammortamento dei beni strumentali compresi nell'azienda affittata sia effettuato, **da un punto di vista fiscale**, salvo deroga convenzionale all'art. 2561 c.c., ad opera del locatario.

Con qualche precisazione.

Come chiarito dalla Ris. Ag. Entr. n. 909-16127 del 5 aprile 2002, il fondo costituito dall'affittuario tra le passività di bilancio, a fronte delle quote di ammortamento (imputate a conto economico e) dedotte **ai sensi dell'art. 102, comma 8, del TUIR**, non ha natura

rettificativa del valore dei cespiti patrimoniali iscritti nell'attivo di bilancio del locatore. Al contrario, tale fondo – al fine di ottemperare all'obbligo di cui all'art. 2561 c.c., secondo cui l'affittuario deve conservare l'efficienza dei beni ammortizzabili (salvo **deroga convenzionale** delle parti) – è una sorta di “fondo spese future” per il sostenimento delle quali si crea liquidità (vedi anche Principio contabile OIC n. 12) (cfr. anche Cass. n. 33219/2018)

E' stato inoltre sostenuto che il calcolo delle predette quote annue di «ammortamento», mediante i coefficienti tecnici di ammortamento di cui all'art. 102 del Tuir e al DM 31.12.1988, è solo una convenzione che non fa di tale processo un ammortamento in senso tecnico

- E' possibile sostenere la deducibilità delle predette quote di ammortamento direttamente in dichiarazione dei redditi mediante una variazione in diminuzione ? (In senso affermativo in base alla tesi del subentro dell'affittuario nella pos. fisc. locatore – Cass. n. 22171/2022)
- Deducibilità ai fini Irap della quota ammortamento (Circ. Ag. Entr. n. 26 del 2012)

Soggetto locatore

Ci si limita, nel seguito, a rappresentare alcune rilevazioni contabili da effettuare ad opera del soggetto in questione speculari, o comunque coerenti, con quelle già illustrate relativamente al soggetto affittuario

- ❑ In relazione alla rilevazione contabile della cessione di beni strumentali facenti parte originariamente dell'azienda affittata, si nota come il locatore, all'atto della cessione del bene, debba stornare dalla propria contabilità il costo storico e il relativo fondo di ammortamento iscrivendo in contropartita un credito nei confronti dell'affittuario (cfr. Ris. Ag. Entr. DRE Emilia Romagna n. 23920/2002)
- ❑ Il locatore continua a rilevare a conto economico le quote di ammortamento dei beni strumentali. Tale rilevazione avviene perché tale soggetto, in quanto titolare del diritto di proprietà sui beni concessi in locazione, è tenuto a ripartirne il costo durante la loro vita utile.

Al termine del periodo il locatore continuerà l'ammortamento civile e fiscale anche sui beni acquistati dall'affittuario in vigenza dell'affitto.

In caso di **deroga convenzionale** delle parti all'art. 2561, comma 2, c.c., il locatore continuerà a far concorrere dette quote di ammortamento anche alla determinazione del reddito di impresa (cfr. art. 102, comma 8, ultimo periodo, Tuir)

❑ Quanto appena detto non vale in caso di affitto dell'**unica** azienda da parte dell'imprenditore individuale, il quale:

- perde lo *status* di imprenditore commerciale e conseguentemente la titolarità del reddito di impresa
- dichiara il canone percepito dall'affittuario tra i redditi diversi

La restituzione finale dell'azienda al locatore

- ❑ Le parti rilevano, mediante un inventario redatto in via extracontabile, l'aumento o la diminuzione del **valore contabile** dei singoli elementi aziendali, compresi nel complesso affittato, durante il periodo di affittanza
- ❑ La **variazione**, o in aumento o in diminuzione, del valore contabile dei predetti elementi aziendali viene in seguito imputata dalle parti, **in modo speculare**, a un conto di CO.GE. chiamato "rettifiche di riconsegna".

Nel conto "rettifiche di riconsegna", situato nella contabilità del locatore e del locatario, devono essere chiusi anche, rispettivamente, i crediti verso l'affittuario e i corrispondenti debiti verso il locatore derivanti, ad esempio, dalla vendita di beni strumentali effettuata dal locatario durante il periodo di affittanza e già esistenti all'inizio del periodo di affittanza

- ❑ Successivamente viene determinato un **conguaglio in denaro** di fine affittanza, ai sensi dell'art. 2561 c.c., calcolato in via extra-contabile quale **differenza** tra **valore effettivo** iniziale dell'azienda affittata e valore finale della stessa. È intuitivo che il valore effettivo finale dell'azienda può essere **umentato o diminuito** rispetto a quello iniziale
- ❑ La differenza tra **valore effettivo** finale e iniziale dell'azienda riflette anche la differenza, registratasi in pendenza d'affitto, tra il valore contabile finale e iniziale dell'azienda medesima. Ciò significa, sul piano contabile, che il conto “rettifiche di riconsegna” deve essere chiuso imputandolo alla predetta differenza tra valori effettivi
- ❑ Pertanto, ipotizzando una **riduzione** del valore effettivo dell'azienda pari a 50 e un saldo del conto «rettifiche di riconsegna» pari a 45, le parti effettueranno le seguenti scritture contabili:

Locatore

Crediti vs affittuario	a	Conto transitorio		50
Conto transitorio	a	Diversi		50
	a	Rettifiche da riconsegna	45	
	a	Sopravvenienze attive	5	
Banca	a	Crediti vs affittuario		50

Affittuario

Conto transitorio	a	Debiti vs locatore		50
Diversi	a	Conto transitorio		50
Rettifiche da riconsegna			45	
Sopravvenienze passive			5	
Debiti vs locatore	a	Banca		50

La sopravvenienza passiva a carico dell'affittuario può poi essere mitigata, in tutto o in parte, dall'utilizzo del summenzionato Fondo spese future accantonato durante l'affitto.

Ad esempio:

Fondo spese future a Utilizzo spese future 4

- ❑ Le sunnominate sopravvenienze attive e passive, nonché il predetto «Utilizzo spese future», assumono rilevanza ai fini della determinazione del reddito di impresa (cfr. Nota Min. Fin. 7 ottobre 1996 n. 42049)

L'affitto di azienda nelle imposte indirette – Cenni

- ❑ Il canone di affitto corrisposto dall'affittuario al locatore costituisce corrispettivo di una prestazione di servizi soggetta ed imponibile ad Iva, ad aliquota ordinaria, ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633/1972
- ❑ Nel caso in cui ad essere affittata sia l'unica azienda dell'imprenditore individuale, l'operazione non è soggetta ad Iva, in quanto il locatore perde lo *status* di soggetto passivo ai fini di tale tributo. In tale eventualità l'operazione è soggetta ad imposta proporzionale di registro. Pare possibile ritenere che la base imponibile sia costituita dal corrispettivo (canone) di locazione pattuito per l'intera durata del contratto (art. 43 comma 1 lett. h), del DPR n. 131/1986) e che l'aliquota sia del 3% (art. 9 tariffa parte prima allegata al DPR n. 131/1986)

Studio Tributario e Societario

Important notice

This document has been prepared by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l.. Except in the general context of evaluating the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., a company, registered in Italy with registered number 12551830156 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

© 2024 Deloitte Central Mediterranean. All rights reserved.

Deloitte.