PREMESSA

Nell’ambito delle operazioni di trasferimento d’azienda, possiamo distinguere:

- il conferimento d’azienda;
- la cessione d’azienda.

La principale differenza tra le due fattispecie è rappresentata nel corrispettivo riconosciuto al cedente/conferente:

- nel caso della cessione, è riconosciuto un corrispettivo in denaro, il quale potrà essere liberamente determinato tra le parti. Ad incidere sul prezzo della cessione, quindi, non sarà soltanto il valore dell’azienda stessa, ma anche una serie di ulteriori fattori come, ad esempio, le capacità contrattuali delle parti;
- nel caso del conferimento, è riconosciuta al titolare dell’azienda (o del ramo d’azienda) una partecipazione nella conferitaria. Il valore della partecipazione non potrà essere superiore a quello determinato da un perito ai sensi dell’art. 2343 cod. civ. (nel caso delle S.p.A.) o 2465 cod. civ. (nel caso delle S.r.l.).

CONFERIMENTO D’AZIENDA

L’atto di conferimento d’azienda deve essere sempre redatto in forma scritta, e, se la società conferitaria è soggetta ad iscrizione nel registro delle imprese, deve essere necessariamente redatto:

- per atto pubblico (se il conferimento è a favore di una società di capitali). In questo caso è inoltre richiesta apposita perizia giurata di stima del valore del conferimento;
- per scrittura privata autenticata (se il conferimento è a favore di una società di persone).

Tutto ciò premesso, la disciplina fiscale in tema di conferimento d’azienda può essere riassunta nella tabella che segue:

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

IMPOSTE DIRETTE: RILEVANZA FISCALE DELLE EVENTUALI PLUSVALENZE	L'operazione di conferimento deve essere considerata fiscalmente neutrale, anche se il valore della partecipazione ricevuta è superiore a quello del complesso dei beni conferiti. Si può dire che il momento della tassazione, in questo caso, è solo differito. Il conferente, infatti, vedrà tassarsi le plusvalenze solo in seguito alla futura cessione della partecipazione stessa, in quanto dovrà assumere quale valore fiscale della partecipazione quello dell'azienda conferita. Sempre nel rispetto del principio di neutralità, inoltre, la conferitaria subentrerà negli elementi patrimoniali attivi e passivi allo stesso valore che gli stessi avevano presso la conferente. La società conferitaria potrebbe tuttavia anche iscrivere in contabilità i valori risultanti da perizia (e non quelli contabili della conferente): in questo caso non viene comunque meno il regime di neutralità fiscale, ma sarà necessario compilare un apposito prospetto di riconciliazione nel modello Unico (Quadro RV). È tuttavia possibile il riconoscimento dei maggiori valori, con il pagamento di un'imposta sostitutiva. In tal caso la società conferitaria potrà scegliere tra le seguenti modalità di recepimento dei maggiori valori (sulla base di quelli che sono i beni che si ritiene opportuno affrancare): 1. immobilizzazioni materiali e immateriali; 2. avviamento, marchi e altre attività immateriali, 3. partecipazioni di controllo nell'ambito del consolidato; 4. attivo circolante e immobilizzazioni finanziarie. Si ricorda che, anche nel caso in cui la conferitaria decida di affrancare i maggiori valori, in capo al conferente non emergeranno plusvalenze a seguito del conferimento: le plusvalenze, come anticipato, rileveranno soltanto in seguito alla successiva cessione delle partecipazioni in commento.
TERMINE PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE DEI REDDITI	Non si rilevano particolari problematiche: conferente e conferitario dovranno infatti presentare la dichiarazione dei redditi nei termini ordinari.
TERMINE VERSAMENTI SALDI E ACCONTI	Anche in questo caso, non si rilevano particolari problematiche: conferente e conferitario dovranno infatti rispettare i termini ordinari.
RESPONSABILITÀ SOLIDALE	Ai sensi del nuovo art. 14 D.lgs. n. 472/97, dal 1° gennaio 2016 anche il conferitario è solidalmente responsabile con il conferente per il pagamento delle imposte relative all'anno in cui è stato effettuato il conferimento e i due precedenti.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

IRAP	Anche ai fini Irap l'operazione si connatura per la sua neutralità, salvo il riconoscimento dei maggiori valori. Ai fini della dichiarazione Irap non sorgono particolari problematiche, in quanto i termini da rispettare, per entrambe le parti, sono quelli ordinari.
IVA	ü Il conferimento d'azienda è un'operazione esclusa da Iva; ü Il conferimento d'azienda comporta il trasferimento del credito Iva vantato dal conferente (salvo espressa disposizione contraria nell'atto di conferimento); ü Si ricorda, in ogni caso, che è necessario presentare la dichiarazione di variazione dei dati Iva entro 30 giorni dalla data dell'operazione (prestando particolare attenzione ai casi in cui il conferente cessi la partita iva, non la cessi, oppure continui con la sua partita Iva solo per terminare le operazioni di liquidazione); ü Il conferitario può "fruire" del plafond del conferente, subentrando nella sua posizione. Il trasferimento dovrà essere indicato nella dichiarazione di variazione dei dati Iva.
DICHIARAZIONE IVA: TERMINI E MODALITÀ DI PRESENTAZIONE	In primo luogo pare utile richiamare gli adempimenti che il conferitario deve porre in essere nel caso in cui il conferimento avvenga nel periodo compreso tra il 1°gennaio e la data di presentazione della dichiarazione annuale Iva. In questo caso, infatti: – se il conferente si è estinto, il conferitario deve presentare la dichiarazione Iva anche del conferente, oltre alla propria, relativa all'annualità precedente al conferimento (sempre che, ovviamente, il conferente non vi abbia già provveduto prima dei termini); – se il conferente non si è estinto, sarà quest'ultimo a dover provvedere all'adempimento (in altre parole, ciascuna parte provvederà a porre in essere gli adempimenti di sua competenza). Nel caso in cui, invece, l'operazione avviene nel corso del periodo d'imposta: – se il conferente si estingue, il conferitario dovrà presentare la dichiarazione Iva composta da due moduli: uno per l'attività da lui svolta nel corso dell'anno, e l'altro per l'attività svolta dal conferitario prima del conferimento – se il debito/credito Iva viene ceduto, senza estinzione del conferente, quest'ultimo dovrà presentare la dichiarazione Iva soltanto con riferimento alle attività non trasferite. Il conferitario dovrà invece presentare la dichiarazione composta dal frontespizio e due moduli, uno per la sua attività, l'altro per quella trasferita – se il conferente non si estingue e non vi è cessione del credito/debito, ciascuna parte presenterà la dichiarazione Iva, con indicazione delle attività svolte nell'anno.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

IMPOSTA DI REGISTRO	Sia i conferimenti in società di persone che i conferimenti in società di capitali devono essere oggetto di registrazione entro il termine di 20 giorni, e l'imposta di registro dovuta è pari ad euro 200,00. Sono inoltre dovute le imposte ipotecarie e catastali (ammontanti a 200 euro ciascuna) se nell'azienda conferita sono compresi immobili.

CESSIONE D'AZIENDA

L'atto di cessione d'azienda deve essere redatto per iscritto, con rispetto delle forme previste dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'impresa.

Sebbene non sia richiesta la forma dell'atto pubblico, è tuttavia da precisare che, di fatto, quest'ultima si rende necessaria per l'iscrizione nel Registro delle imprese.

Nota bene:
L'operazione di cessione d'azienda presenta particolari profili di criticità in merito all'individuazione dell'oggetto stesso della cessione. Come noto, infatti, la cessione di singoli beni da parte dell'impresa rappresenta un'operazione rilevante ai fini Iva, che non sconta l'imposta di registro, mentre la cessione d'azienda è fuori campo Iva ed è soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale. Pare evidente la differenza tra le due operazioni: mentre a seguito della cessione dei beni l'acquirente può comunque "recuperare" l'Iva versata grazie al meccanismo della detrazione, l'imposta di registro dovuta per la cessione d'azienda non potrà che rappresentare per il cessionario un costo.
Distinguere quindi l'"azienda" dai singoli beni che la compongono ha effetti rilevanti, e sia la prassi che la giurisprudenza si sono in più occasioni pronunciate.

Tutto ciò premesso, la disciplina fiscale può essere riassunta nella tabella che segue:

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

IMPOSTE DIRETTE	L’operazione di cessione d’azienda genera una plus/minusvalenza che è pari alla differenza tra: – il corrispettivo pattuito (al netto degli oneri accessori diretti – es. spese notarili); – il valore netto dei beni che compongono l’azienda ceduta, ovvero la differenza tra attività e passività, calcolate secondo i valori fiscalmente rilevanti. La plusvalenza si considera rilevante nell’esercizio di stipula dell’atto (o di quello successivo in cui si realizza il trasferimento della proprietà). Non rileva invece la data di pagamento (in altre parole, va seguito il principio di competenza e non quello di cassa).

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

TASSAZIONE PLUSVALENZA – CEDENTE IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Al fine di poter correttamente individuare il trattamento fiscale della plusvalenza conseguita in seguito ad un'operazione di cessione d'azienda, è necessario in primo luogo distinguere se il cedente:

– è una società
– o un imprenditore individuale.

Concentrando la nostra attenzione sull'imprenditore individuale è necessario poi ulteriormente distinguere i seguenti casi:

– l'azienda era l'unica posseduta;
– l'imprenditore ha ceduto una delle più aziende possedute.

Se l'imprenditore ha ceduto l'unica sua azienda, la tassazione della plusvalenza deve avvenire secondo le seguenti modalità:

ü azienda posseduta da più di 5 anni: la plusvalenza concorre interamente alla formazione del reddito d'impresa nell'esercizio in cui è realizzata (regime normale). E' tuttavia possibile anche ricorrere al regime di tassazione separata.

ü azienda posseduta da meno di 5 anni: è prevista la tassazione integrale, quale reddito d'impresa, nell'esercizio in cui è realizzata (regime normale).

IMPRENDITORE INDIVIDUALE
CESSIONE UNICA AZIENDA POSSEDUTA

Periodo di possesso azienda ceduta	**Regime "normale"**	**Tassazione separata**
+ di 5 anni	x	x
– di 5 anni	x	

Se, invece, l'imprenditore ha ceduto una delle aziende possedute, la tassazione della plusvalenza segue le regole appresso richiamate:

ü se l'azienda era posseduta da più di 5 anni, è possibile tassare integralmente la plusvalenza come reddito d'impresa nell'esercizio di realizzo, ma è altresì possibile tassare la plusvalenza nell'esercizio di riferimento e nei quattro successivi. E' infine concessa la possibilità di ricorrere al regime di tassazione separata;

ü se l'azienda era posseduta da più di 3 anni ma da meno di 5, non è consentito il regime di tassazione separata, ma rimane possibile rateizzare la plusvalenza;

ü se l'azienda era posseduta da meno di 3 anni è prevista la tassazione integrale nell'esercizio di riferimento come reddito d'impresa.

IMPRENDITORE INDIVIDUALE
CESSIONE DI UNA DELLE AZIENDE POSSEDUTE

Periodo di possesso azienda ceduta	**Regime "normale"**	**Plusvalenza "rateizzata"**	**Tassazione separata**
+ di 5 anni	x	x	x

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Dai 3 ai 5 anni	x	x
– di 3 anni	x	

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

TASSAZIONE PLUSVALENZA – IMPRESA FAMILIARE	L'Agenzia delle entrate si è espressa sul punto, da ultimo, con la Risoluzione n.78/E del 31 agosto 2015, chiarendo che la plusvalenza a seguito di cessione di impresa familiare deve essere tassata soltanto in capo all'imprenditore, e non anche in capo al collaboratore familiare. E' tuttavia da sottolineare che la Corte di Cassazione si è espressa in senso difforme con la sentenza n.10017 del 2009 e 21535 del 2007, ritenendo, invece, che la plusvalenza debba essere imputata, pro-quota, anche al collaboratore familiare.

TASSAZIONE PLUSVALENZA – CEDENTE SOCIETÀ

CEDENTE SOCIETÀ

Periodo di possesso azienda ceduta	**Regime "normale"**	**Plusvalenza "rateizzata"**
+ di 5 anni	x	x
– di 5 anni	x	

TASSAZIONE PLUSVALENZA – CESSIONE DELL'UNICA AZIENDA AFFITTATA	Nel caso di specie la plusvalenza è soggetta a tassazione, tra i redditi diversi, nell'esercizio in cui il corrispettivo è percepito (rientrando tra i redditi diversi trova infatti applicazione il principio di cassa e non quello di competenza).
PLUSVALENZA: TASSAZIONE AI FINI IRAP	La plusvalenza derivante dalla cessione d'azienda è esclusa dalla base imponibile Irap.
CESSIONARIO E IMPOSTE DIRETTE	Il cessionario potrà rilevare, in contabilità, le attività e le passività al valore di cessione, iscrivendo anche l'avviamento. A seguito dell'iscrizione dei beni, quindi, dovranno essere seguite le regole ordinarie in materia di determinazione del reddito d'impresa.
TERMINI PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE	Sia il cedente che il cessionario dovranno presentare la dichiarazione nel rispetto dei termini ordinari.
IMPOSTE INDIRETTE	La cessione d'azienda è un'operazione esclusa ai fini Iva; È richiesta la presentazione della dichiarazione di variazione dei dati ai fini Iva; È dovuta l'imposta di registro in misura proporzionale.
RESPONSABILITÀ SOLIDALE	Il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento delle imposte relative all'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse in tale periodo o in epoca anteriore, purché irrogate e contestate in tale periodo. Si rimanda, a tal fine, all'analisi dell'art. 14 D.Lgs. n. 427/97.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/