

Cessioni d'azienda, sotto esame lo scomputo delle passività trasferite

Con formule che richiamano l'«accollo» si mette a rischio la deducibilità del passivo

La Cassazione ha mostrato più attenzione al concetto di inerenza dei debiti ceduti

A cura di Giorgio Gavelli Renato Sebastianelli

Nella predisposizione degli atti di cessione d'azienda è importante evidenziare la riconducibilità delle passività trasferite all'azienda ceduta, evitando formule che richiamino l'«accollo», perché in tal caso si rischia che l'ufficio ritenga tali passività non scomputabili dal valore «lordo» dell'azienda, ai sensi dell'articolo 43, comma 2, del Dpr n. 131/86. In base a tale norma «i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile» (con una inaccettabile duplicazione da autonoma tassazione evitata dall'articolo 21, comma 3, circolare n. 18/E/2013).

Il nodo scomputabilità

Secondo l'articolo 51, comma 4, del Dpr n. 131/86, il valore dell'azienda è «controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento (...), al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere (...)». La collocazione ambigua di questa disposizione ha condotto a una tesi, peraltro ripresa da certa giurisprudenza della Cassazione (sentenze n. 22223/2011 e n. 23873/2015), in base alla quale solo l'ufficio potrebbe scomputare, in sede di accertamento, le passività aziendali. Questa soluzione è decisamente irrazionale, e anche la stessa amministrazione (nota Dre Lombardia n. 1928/2018) – oltre che la giurisprudenza di merito, come la Ctp Modena n. 417/2/2018 – ha precisato che in caso di cessione d'azienda la base imponibile è determinata tenendo conto di tutte le componenti, sia attive che passive e, quindi, al netto delle passività aziendali trasferite all'acquirente.

Ciò è implicitamente confermato dalla previsione dell'articolo 23, comma 4, del Dpr n. 131/86, norma che, se vi sono beni aziendali a cui si applicano aliquote diverse dell'imposta di registro, richiede di imputare a ciascuno di essi le passività aziendali in proporzione del loro rispettivo valore.

Da parte di alcuni uffici è divenuta prassi il disconoscimento della deducibilità delle passività, qualificate come “non inerenti” all'azienda, sulla base del concetto (in sé corretto) che non è sufficiente che la posta passiva sia presente nelle scritture contabili dell'azienda ceduta. La giurisprudenza ha evidenziato la necessità di una

valutazione in concreto della consistenza dell'azienda oggetto della cessione, rispetto alla quale, l'appostazione contabile, i documenti aventi data certa, i titoli negoziali dedotti e le clausole inserite, costituiscono indici rilevanti per la corretta tassazione dell'atto. È sicuramente errato considerare i debiti come «non inerenti a prescindere» (Cassazione, n. 2048/2017), mentre non è pacifico se l'onere probatorio gravi sul contribuente (Cassazione n. 9888/2017) o sull'amministrazione finanziaria (Cassazione, n. 10218/2016), soprattutto dopo che l'articolo 6 della legge n. 130/2022 ha introdotto all'articolo 7 del Dlgs 546/1992 il comma 5-bis, che vincola il giudice all'annullamento dell'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o è insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva.

L'approccio della Cassazione

Ad ogni modo, i più recenti arresti della Cassazione (ordinanza n. 539/2022, sentenze n. 891 e 888/2019) mostrano una maggiore attenzione rispetto al passato (sentenze 22099/2016 e 23873/2015) circa il concetto di inerenza delle passività, riconoscendo che il principio di capacità contributiva può dirsi pienamente applicato solo comprendendo nella base imponibile anche i debiti (funzionalmente inerenti) trasferiti con il complesso aziendale (Studio Notariato n. 99-2017/T). Come spesso accade, questo orientamento incide sulle valutazioni dei giudici di merito, i quali sono ora maggiormente portati ad entrare nel merito circa la genesi dei debiti trasferiti.

Va ricordato che, ai sensi dell'articolo 14 del Dlgs n. 472/1997, 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. Disposizione mitigata dal certificato sui “carichi pendenti” di cui al comma 3, che, se negativo o non rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta, ha pieno effetto liberatorio nei confronti del cessionario.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

