



REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
 DI RIMINI
 SEZIONE SECONDA

riunita nelle persone dei sigg.:

CAMELI MARIA TERESA	Presidente
MATRANGA FRANCESCO	Componente
MAGALOTTI MAURIZIO	Componente Relatore

ha emesso la seguente

SENTENZA

sul ricorso prodotto da [redacted]
 in data 07/03/2018
 assistita dalla Dott.ssa [redacted], dal Rag. [redacted]
 e dal Rag. [redacted]

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DI RIMINI
 costituita tramite il Funzionario Daniele Ugolini

avverso

avviso di rettifica e liquidazione n. [redacted] emesso dall'Agenzia delle Entrate di Rimini e notificato il 08/01/2018 in materia di imposta di registro per l'anno 2016

Udito il relatore Maurizio Magalotti;

Le parti ammesse alla discussione così concludono:

i rappresentanti della società ricorrente per l'accoglimento del ricorso;
 il rappresentante dell'Agenzia per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto notarile registrato in data 10/08/2016 la "[redacted]" cedeva alla "[redacted]" l'azienda per la produzione e vendita di generi di abbigliamento determinandone il valore in €. 1.926.116,76 ed il prezzo di cessione in €. 320.000,00 in conseguenza dell'imputazione a deconto di debiti pari ad €. 1.606.116,67.

Prot. Gen. n. RGR 306/2018

Prot. Sez. n. 2e

Sentenza n. 137/2019-SEZ. 2e

OGGETTO

Ricorso prodotto

da [redacted]

Imposta REGISTRO
 2015



DEPOSITATA IN SEGRETERIA

il 26/02/2019

IL SEGRETARIO

Paffoni Walter

Osserva l'Agenzia che la determinazione dell'imponibile di € 320.000,00, su cui è stata liquidata l'imposta di registro pari al 3%, contrasta con il combinato disposto degli artt. 21, comma 3, 43, comma 2, e 51, comma 1, del D.P.R. 131/1986, non permettendo le predette norme la sua riduzione in misura pari alle passività accollate per effetto della cessione di azienda in quanto non viene riconosciuta validità alle modalità di pagamento anche nel caso siano esse rappresentate dal puro e semplice accollo dei debiti aziendali fino ad allora in carico al cedente.

Considera che nella cessione d'azienda l'imposta di registro proporzionale si applica su tutto ciò che forma il corrispettivo del trasferimento comprendendosi non solo il prezzo in denaro ma anche gli oneri e le passività che, per effetto della cessione, vengono a far carico al cessionario poiché si tratta solo di diverse modalità convenute dai contraenti per il pagamento del prezzo concordato che non assumono rilevanza per la determinazione della base imponibile.

Per tale ragione l'Ufficio rettifica l'imponibile dichiarato dalle parti nell'atto di cessione di ramo d'azienda limitandosi, ai sensi degli articoli del TUR precedentemente citati, ad assumere come base imponibile il prezzo dichiarato dalle parti come corrispettivo della cessione senza considerare i debiti accollati e quantificando il valore del ramo ceduto in € 1.926.116,76. Nell'opporsi alla rettifica fiscale la società ricorrente, in qualità di acquirente il ramo d'azienda, ne deduce la nullità per i seguenti motivi:

- 1) errata lettura dell'atto e della definizione stessa di complesso aziendale, comprendendosi nel complesso dei beni organizzati ex art. 2555 c.c. anche contratti e situazioni giuridiche che ne derivano (debiti/crediti) per cui non corrisponde al vero quanto affermato dall'Ufficio che "le parti quantificano il valore dell'azienda ceduta in € 1.926.116,76" perché queste hanno considerato tutti i beni e le obbligazioni giuridiche riguardanti l'intero complesso aziendale (inclusi debiti e crediti);
- 2) erroneità nella trasformazione di componenti negative dell'azienda in accollo di debiti quale forma di pagamento del prezzo, rammentando che, ai sensi dell'art. 1273 c.c., l'accollo postula la chiara e specifica intenzione dei contraenti di attribuire al terzo il diritto di esigere il vantaggio richiesto a suo favore, intendimento che non viene riportato in nessun articolo dell'atto di acquisto di azienda;
- 3) erroneità nella determinazione della base imponibile emergente dalla disamina delle disposizioni che presiedono alle cessioni di aziende.

Infatti, a norma dell'art. 23, comma 4, del TUIR ai fini dell'imposta di registro per gli atti di cessione di azienda deve assumersi come base imponibile il valore complessivo dei beni, compreso l'avviamento, depurato delle passività documentate a norma di legge (valore netto aziendale), confondendo l'Ufficio la quantificazione della base imponibile dell'imposta di registro con quella delle imposte ipocatastali (valore lordo aziendale).

Inoltre, l'art. 51, comma 4, del TUIR esprime che le passività dell'azienda ceduta, ai fini dell'imposta di registro, lungi dal poterne rappresentare il corrispettivo, debbono piuttosto essere considerate elemento (negativo) dell'azienda medesima con ciò ostando alla qualificazione dell'accollo in termini di corrispettivo o di modalità di pagamento del medesimo.

Ed al comma 1, la medesima norma indica che la base imponibile è costituita dal maggior valore tra il prezzo pattuito ed il valore venale in comune commercio dell'azienda con ciò significando che l'A.F. è legittimata a liquidare l'imposta su un corrispettivo diverso da quello indicato nell'atto, a condizione di disporre della rigorosa prova circa l'esistenza di un maggior corrispettivo non dichiarato e non per la semplice assunzione dell'esistenza di un accollo implicito di debiti aziendali desunti dalle scritture contabili e non estranei alla gestione.

Conclude contestando come non pertinenti le sentenze di Cassazione citate dall'Agenzia mentre con la sentenza n. 2048/2017 la Suprema Corte stabilisce il principio che la base imponibile va assunta al netto delle passività inerenti. Per quanto sopra motivato chiede l'annullamento dell'avviso impugnato e la condanna di parte resistente al pagamento delle spese di giudizio.

Nella costituzione in giudizio l'Agenzia conferma l'assunto, costantemente sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità, che nel fissare il valore di un complesso aziendale rileva non solo quanto effettivamente pagato ma anche le passività trasferite alla parte acquirente unitamente al cespite.

Per quanto attiene ai presunti errori commessi nella lettura dell'atto nonché nella definizione stessa del complesso aziendale si sostiene che le parti non hanno indicato chiaramente il valore dell'azienda ceduta, limitandosi ad individuare solo il prezzo di cessione ottenuto per differenza fra componenti patrimoniali attive e passive.

Per quel che concerne l'accollo, anche se non è riportato in atto una esplicita pattuizione in tal senso la, quantificazione del prezzo di cessione, tenendo conto del minus del passivo aziendale, è, a tutti gli effetti, un accollo delle passività aziendali da parte dell'acquirente (realizzazione de facto di un accollo tacito dei debiti stessi).

Seguendo l'insegnamento della Suprema Corte l'imposta di registro deve essere sempre applicata al lordo degli oneri e delle passività che vengono trasferiti al cessionario dell'azienda perché tali elementi non sono altro che una componente del corrispettivo della cessione o devono essere apprezzati come modalità di estinzione dell'obbligazione di versamento del corrispettivo.

In relazione a quanto argomentato chiede il rigetto del ricorso e la condanna della società ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

Con memorie illustrative depositate il 15/11/2018 la società ricorrente ribadisce i motivi di opposizione già avanzati nel ricorso introduttivo, approfondendoli alla luce delle controdeduzioni dell'Agenzia.

In relazione al grave errore dell'Ufficio nella errata lettura dell'atto di cessione si segnala che quest'ultimo all'art. 1 fa espresso riferimento ai debiti/crediti come evidenziati dal successivo art. 2 e elencati nelle componenti attive/passive del complesso aziendale, così come risultanti dalle scritture contabili.

Dalla lettura dell'atto stesso si può, inoltre, verificare che nessun accollo di debiti è stato indicato quale forma di pagamento.

Con riferimento alla determinazione della base imponibile rimanda all'art. 23, comma 4, del D.P.R. 131/1986 riguardante l'imputazione, nelle cessioni di aziende, delle passività ai diversi beni non opponendo l'Ufficio sul punto argomentazioni per disapplicarlo anche perché il suo operato è in evidente contrasto con la Ris. Min. 145/E del 2005.

Si ribadisce, infine, l'eccezionale errore di confusione della base imponibile dell'imposta di registro con quella ipocatastale richiamando a conforto delle proprie tesi quanto affermato dal Consiglio del Notariato (Comm. Studi Tributari) e dalle stesse sentenze citate dall'Agenzia che supportano l'interpretazione di parte ricorrente.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La controversia consistente nella liquidazione dell'imposta di registro, dovuta al momento della registrazione dell'atto di cessione di azienda, è tutta incentrata sulla determinazione del suo valore, quantificato dalla parte acquirente al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili, e che, invece, l'Agenzia liquida assumendo come imponibile ai fini della corresponsione del tributo il valore del compendio aziendale al lordo degli oneri e delle passività che vengono trasferiti al concessionario.

Sul punto soccorre l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione che afferma che "ai fini della determinazione del valore dell'atto di acquisto di un complesso aziendale secondo il criterio di valore dichiarato dalle parti - che l'art. 51, comma primo, del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, pone a base normale della tassazione - non si debbono detrarre dal prezzo indicato nel contratto le eventuali passività trasferite unitamente al cespite, poiché tale operazione è prevista dall'art. 51, comma quarto, del d.P.R. citato per la 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" (Cass. ord. n. 23873/2015).

Nella citata sentenza si fa riferimento alla ord. n. 22223/2011 con cui era stata cassata la decisione del giudice di merito che aveva determinato la base imponibile sottraendo al prezzo convenuto dalle parti nell'atto il credito accollato all'acquirente e portato in diminuzione al fine di quantificare la somma da pagare in contanti.

Tale circostanza viene in rilievo anche in altri pronunciamenti della Suprema Corte laddove si ritiene che "nel caso di cessione di ramo di azienda, o più in generale in caso di compravendita, qualora si sia convenuto che parte del pagamento del prezzo avvenga mediante accollo, da parte dell'acquirente, dei debiti dell'alienante, tale accollo costituirebbe modalità di adempimento dell'obbligazione dell'acquirente di pagare il prezzo della compravendita e quindi concorrerebbe a formare, ai sensi degli articoli 43, 52 e 51 del D.P.R. 131/86, la base imponibile soggetta all'imposta di registro sull'atto di cessione ex art. 51 D.P.R. 131/86" (Cass. ord. n. 24081/2015).

Ed ancora più recentemente si afferma che "nessuna rilevanza può attribuirsi alle modalità con cui gli stessi contraenti hanno convenuto il pagamento del corrispettivo per la cessione dell'azienda che ... come nel caso di specie era costituito dall'accollo dei debiti dell'azienda" (Cass. ord. n. 22099/2016), richiamando l'interpretazione data all'origine sulla questione (Cass. sent. n. 12215/2008).

Affrontando un caso del tutto analogo il giudice di legittimità osserva che l'Ufficio non ha operato alcuna rettifica del valore dichiarato, ma si è limitato a commisurare l'imposta al corrispettivo della cessione, sulla base dei dati stabiliti nella dichiarazione dei medesimi contraenti, per cui viene in rilievo l'art. 51, comma 1, secondo cui in linea generale, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, si assume come valore dei beni e dei diritti quello dichiarato dalle parti nell'atto e, pertanto, il successivo comma 4, dello stesso articolo può significare solo in via sussidiaria, nell'ipotesi in cui l'Ufficio eserciti il suo potere di controllo del valore dichiarato nell'atto dal contribuente.

Per cui avuto riguardo a tali norme, conclude la Corte che non v'è dubbio che "come regola generale per stabilire la base imponibile, si deve fare riferimento alla maggior somma risultante tra il corrispettivo dichiarato ed il valore accertato, per cui nessuna rilevanza può attribuirsi alle modalità con cui gli stessi contraenti hanno convenuto il pagamento del corrispettivo per la cessione dell'azienda, corrispettivo che nel caso di specie era costituito dall'accollo da parte dell'acquirente dei debiti dell'azienda" (Cass. sent. n. 12215/2008).

La controversia deve essere, pertanto, decisa in conformità all'insegnamento della giurisprudenza di legittimità in cui si evidenzia che, nella cessione d'azienda, l'imposta di registro si applica su tutto ciò che forma il corrispettivo del trasferimento e, quindi, non solo il prezzo corrisposto in denaro, ma anche gli oneri e le passività che, per effetto della cessione, vengono a carico del cessionario, trattandosi solo di diverse modalità convenute dai contraenti per il pagamento del prezzo concordato, ininfluenti per la determinazione della base imponibile.

Ed in effetti nel caso di specie le parti determinavano il prezzo di vendita (€ 320.000,00) quale differenza tra le componenti patrimoniali attive (€ 1.926.116,76) e quelle passive (€ 1.606.116,76) facenti parte del complesso aziendale ceduto alla data del 30/06/2016.

Nella quantificazione del prezzo si sconta, quindi, il trasferimento dei debiti aziendali in capo al cessionario con la conseguente decurtazione del prezzo di cessione pari all'entità delle passività accollate che grava in misura corrispondente sulla corresponsione del saldo a pagamento, per cui questo si sostanzia complessivamente in parte nel bonifico bancario disposto dall'acquirente ed in parte nell'onere da quest'ultimo assunto in ordine ai debiti aziendali.

Come non rilevare nelle clausole contrattuali della cessione d'azienda intervenuta fra le società "██████████" e "██████████" e, segnatamente all'art. 2, un accollo di debiti aziendali, seppur non esplicitamente espresso ma di fatto sostanzialmente realizzato, che va ad incidere sulle modalità di pagamento del corrispettivo convenute dalle parti, per cui gli oneri e le passività trasferiti al cessionario dell'azienda non sono altro che una componente del corrispettivo di cessione e, come tali, da apprezzarsi come modalità di estinzione dell'obbligazione di versamento del corrispettivo stesso.

Non solo si pone come decisivo il richiamo agli orientamenti già citati (Cass. ord. 23873/2016 ed ord. 22099/2016) ma va ribadito che, se disatteso ai fini della determinazione del valore dell'atto di acquisto di un complesso aziendale, il criterio del valore dichiarato dalle parti, posto dall'art. 51 del TUR a base normale della tassazione, che esclude la possibilità di detrarre dal prezzo indicato nel contratto le eventuali passività trasferite unitamente al cespite, allora potrebbe configurarsi un'ipotesi di elusione, peraltro rilevabile persino d'ufficio (Cass. ord. n. 8912/2014):

Ciò che rileva, ai fini del trattamento fiscale in contestazione, non è tanto la nozione civilistica di azienda, ex art. 2555 c.c., come rivendicato da parte ricorrente, quanto la disciplina tributaria che presiede al trasferimento d'azienda, delineato dal quadro normativo sopra citato corroborato dall'autorevole interpretazione della giurisprudenza di legittimità, contrastante con la pretesa della contribuente di determinare la base imponibile al netto delle passività trasferite che il Collegio ritiene di non dover accogliere.

Né vale la doglianza che nel contratto non veniva quantificato il valore dell'azienda limitandosi le parti ad indicare il suo prezzo di cessione in quanto è ben ricostruibile la corretta determinazione della base imponibile, così come motivata nell'avviso di liquidazione e sorretta dai numerosi riferimenti giurisprudenziali.

Orientamenti di associazioni professionali e della dottrina nonché documenti di prassi, piuttosto datati devono cedere il passo alle ricostruzioni interpretative consolidate della Corte di Cassazione, cui il Collegio con convinzione aderisce.

Per quanto sopra esposto non resta che rigettare il ricorso condannando la parte soccombente, come per legge e nella misura liquidata in dispositivo, al pagamento delle spese di giudizio.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente al pagamento delle spese di giudizio liquidate in €. 6.250,00

Rimini, il 27/11/2018.

IL GIUDICE ESTENSORE
(Maunzio Magalotti)

Depositata in segreteria
oggi 26/02/2019

IL SEGRETARIO

Paffioli Walter



IL PRESIDENTE
(Maria Teresa Cameli)