

LA CESSIONE DI AZIENDA

- ASPETTI CIVILISTICI;
- ASPETTI ECONOMICI/CONTABILI;
- ASPETTI FISCALI;

A cura del Dott. Gianni LANZA e
della Dott.ssa Virginia Scozzari

OGGETTO DELLA CESSIONE

L'AZIENDA

- **L'azienda** è il complesso dei "beni" organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (art. 2555 c.c.)
- Il complesso aziendale (c.d. "universitas rerum") comprende elementi materiali (mobili ed immobili), elementi immateriali (rapporti giuridici in essere), compreso l'avviamento, i rapporti di lavoro con il personale, crediti e debiti : elementi tutti collegati tra di loro in senso funzionale, ed aventi la comune destinazione che è quella dell'esercizio dell'impresa.

DEFINIZIONE DI CESSIONE DI AZIENDA

- Trattasi di un operazione aziendale straordinaria volta al trasferimento del complesso aziendale da un soggetto "cedente" ad un altro "cessionario", dietro corrispettivo.

E' un caso di "cessazione relativa" in quanto il complesso aziendale continua a sussistere ed a operare sotto la guida di un nuovo soggetto economico/giuridico.

CEDENTE  CESSIONARIO
AZIENDA ALFA

Cambia il soggetto economico (dal cedente al cessionario) ma non si verifica cessazione dell'attività esercitata con l'azienda alfa (cessazione relativa).

FORMA DEL CONTRATTO

Il contratto di cessione di azienda, in base all'art. **2556 del c.c.**, deve essere provato per iscritto. Formalmente la cessione dell'azienda richiede l'autenticazione delle firme, secondo quanto dispone la legge n. 310/1993.

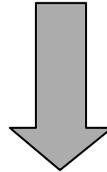
Pertanto il **contratto di cessione di azienda è redatto in forma scritta con firme autenticate.**

CRITICITA' DEL CONTRATTO

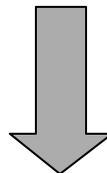
- **DIVIETO DI CONCORRENZA**
- **SUCCESSIONE NEI CONTRATTI**
- **CREDITI RELATIVI ALL'AZIENDA CEDUTA**
- **DEBITI RELATIVI ALL'AZIENDA CEDUTA**

DIVIETO DI CONCORRENZA

Il contratto di cessione di azienda prevede il **divieto di concorrenza** in capo all'alienante per cinque anni (**art. 2557 c.c.**).



“chi aliena l'azienda deve astenersi, per il periodo di cinque anni dal trasferimento, dall'iniziare una nuova impresa, che per l'oggetto, l'ubicazione, o altre circostanze **sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta**”



La ratio della norma è quella di tutelare l'acquirente dell'azienda relativamente al valore dell'avviamento (nello specifico *l'avviamento soggettivo*).

SUCCESSIONE NEI CONTRATTI

Con la cessione di azienda, *ope legis*, si trasferiscono i contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda (che non abbiano carattere personale) in essere all'atto della cessione (**art. 2558 C.C.**).

La ratio della disposizione è quella di garantire la continuità dell'impresa e dei rapporti giuridici in essere alla data della cessione.

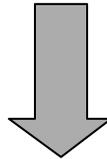
CREDITI RELATIVI ALL'AZIENDA CEDUTA

La cessione di azienda comprende anche i "crediti" esistenti alla data del trasferimento di azienda. La suddetta cessione ha effetto nei confronti del debitore dal momento dell'iscrizione dell'atto nel registro delle imprese.

Tuttavia il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all'imprenditore cedente (**art. 2559**).

DEBITI RELATIVI ALL'AZIENDA CEDUTA

Per i debiti presenti all'atto della cessione di azienda trasferiti in capo al cessionario, il **cedente non è liberato**, salvo l'ipotesi di esplicita accettazione del creditore.



Pertanto l'alienante non è liberato dai debiti presenti nel bilancio aziendale alla data di cessione.

Per debiti iscritti nei libri contabili obbligatori vige un principio di responsabilità solidale del cessionario. **Art. 2560 cc** segue ...

Debiti dell'azienda

- I debiti dell'azienda possono essere ceduti: ovviamente è necessario che il cessionario accetti di accollarseli;
- È necessario inoltre l'adesione del creditore ceduto: poiché per questi può non essere indifferente l'essere creditore del cedente e del cessionario;
- È necessaria, dunque, la notifica al creditore: affinché dia la sua adesione o, di contro, il suo rifiuto;
- L'adesione libera ovviamente il cedente dall'obbligo del pagamento, che viene trasferito, pertanto, al cessionario;
- Il rifiuto, di contro, provoca l'effetto opposto: cioè non libera il cedente dall'obbligo del pagamento, egli dunque rimane obbligato in solido con il cessionario.

Debiti tributari

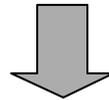
D.lgs 18.12.1997 n. 472 art.14

Tutela alla responsabilità solidale del cessionario

Il cessionario può richiedere all'Agenzia delle Entrate un **certificato di esistenza di contestazioni in corso**.

Il cessionario è liberato da ogni responsabilità se:

- Il certificato non prevede contestazioni;
- Il certificato non viene rilasciato entro 40gg dalla richiesta.



N.B. : ad ogni modo il cessionario è tenuto a rispondere dei debiti tributari sino a concorrenza dell'importo del valore dell'azienda acquistata.

ELEMENTI COSTITUENTI IL CONTRATTO DI CESSIONE

- Premesse
- Gli elementi costituenti l'azienda, e gli elementi da escludere dalla cessione
- Prezzo di cessione
- Diritto al subentro nei contratti di locazione.
- Divieto di concorrenza
- Altre pattuizioni

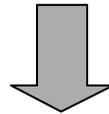
ASPETTI ECONOMICI E CONTABILI DELLA CESSIONE DI AZIENDA

L'elemento fondamentale di un'operazione straordinaria di cessione di azienda è la: "**valutazione dell'azienda**"

Il valore economico dell'azienda è determinato da due principali elementi:

- l'elemento patrimoniale: consiste nel complesso dei beni e dei rapporti giuridici;
- l'avviamento: inteso come capacità dell'azienda a produrre reddito.

- **L'elemento patrimoniale** è composto dalle attività e dalle passività presenti all'atto della cessione (attrezzature, impianti, macchinari, merci, crediti, debiti, contratti).
- La base di partenza per conseguire il valore patrimoniale di cessione è il bilancio contabile alla data del trasferimento, successivamente riclassificato detto "bilancio straordinario di cessione" .



- Il documento contabile fondamentale della cessione di azienda è il: **BILANCIO STRAORDINARIO DI CESSIONE:**
- ***il bilancio straordinario di cessione*** è la rappresentazione delle attività e delle passività esistenti alla data di cessione espressi ai valori "normali" ...o di mercato ... (non più con i criteri del costo storico) di un complesso di beni funzionanti e legati tra di loro nell'esercizio dell'impresa.
- *N.B: il valore dei singoli beni essendo inseriti in un contesto aziendale funzionante è diverso (solitamente maggiore) rispetto al valore del singolo bene avulso dall'azienda.*

AVVIAMENTO

- **L'avviamento** inteso come capacità dell'azienda a produrre reddito, è determinato secondo diversi criteri, il più utilizzato è quello reddituale, che prende in considerazione gli ultimi redditi prodotti e li proietta nei successivi esercizi (aspettativa di reddito);
- Secondo i principi contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti **l'avviamento rappresenta "... l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria"**, fermo restando che non rappresenta una entità autonoma rispetto all'azienda, quanto piuttosto una entità ad essa connaturale.

PREZZO DI CESSIONE

- VALORE PATRIMONIALE +
- AVVIAMENTO =
- VALORE DI CESSIONE (può non coincidere con il PREZZO DI CESSIONE)

N.B.: il valore economico così determinato dell'azienda non coincide necessariamente con il prezzo di cessione, ma costituisce una base di partenza, dove entrano in gioco fattori extra-economici come le motivazioni delle parti e la loro forza contrattuale.

BILANCIO

CONTABILE

ATTIVITA'		PASSIVITA'	
IMMOBILIZZIONI	80.000,00	DEBITI PER TFR	20.000,00
FABBRICATI	50.000,00	DEBITI VARI	60.000,00
IMPIANTI	20.000,00	TOTALE	80.000,00
AUTOMEZZI	10.000,00	PATRIMONIO N. C.	290.000,00
RIMANENZEDI ESERC.	270.000,00		
CREDITI V/S CLIENTI	20.000,00		
TOTALE ATTIVITA'	370.000,00	TOTALE A PAREGGIO	370.000,00

BILANCIO STRAORDINARIO DI CESSIONE

ATTIVITA'		PASSIVITA'	
IMMOBILIZZIONI	135.000,00	DEBITI PER TFR	20.000,00
FABBRICATI	90.000,00	DEBITI VARI	60.000,00
IMPIANTI	30.000,00	TOTALE	80.000,00
AUTOMEZZI	15.000,00	PATRIMONIO NETTO	345.000,00
RIMANENZEDI ESERC.	270.000,00	DI CESSIONE	
CREDITI V/S CLIENTI	20.000,00		
TOTALE ATTIVITA'	425.000,00	TOTALE A PAREGGIO	425.000,00

ESEMPIO

- VALORE PATRIMONIALE DI
CESSIONE  345.000,00
- AVVIAMENTO  50.000,00
- VALORE DI CESSIONE 395.000,00
- PREZZO DI CESSIONE 395.000,00

PLUSVALENZA DI CESSIONE

- ... sorge in capo al cedente

Il valore contabile dell'azienda ceduta è
290.000,00

Il prezzo di cessione concordato tra le parti è
395.000,00

PLUSVALENZA da tassare è pari a 105.000,00

La plusvalenza di 105.000,00 sorta a seguito della cessione compendia il maggior valore dato dall'avviamento (50.000,00) e le plusvalenze scaturite dal maggior valore attribuito (valore di cessione) ai singoli beni rispetto a quelli contabili.

... in contabilità il cedente (sig. Bianchi)

Diversi		a	Diversi	
DEBITI PER TFR	20.000,00		FABBRICATI	50.000,00
DEBITI VARI	60.000,00		IMPIANTI	20.000,00
ROSSI C/ CESSIONE	395.000,00		AUTOMEZZI	10.000,00
			RIMANENZEDI ESERC.	270.000,00
			CREDITI V/S CLIENTI	20.000,00
			PLUSVALENZA DI CESSIONE	105.000,00
			<i>(trattasi di un componente positivo di reddito da tassare)</i>	

BANCA C/C	395.000,00	a	ROSSI C/ CESSIONE	395.000,00
-----------	------------	---	-------------------	------------

... in contabilità il cessionario (sig. Rossi)

Diversi		a	Diversi	
FABBRICATI	90.000,00		DEBITI PER TFR	20.000,00
IMPIANTI	30.000,00		DEBITI VARI	60.000,00
AUTOMEZZI	15.000,00		BIANCHI C/CESSIONE	395.000,00
RIMANENZEDI ESERC.	270.000,00			
CREDITI V/S CLIENTI	20.000,00			
AVVIAMENTO	50.000,00*			
<hr/>			<hr/>	
BIANCHI C/CESSIONE	395.000,00	a	Banca c/c	395.000,00

* AMMORTIZZABILE IN QUOTE NON SUPERIORE AD 1/18

ASPETTI FISCALI

- IMPOSTE DIRETTE
- IVA
- IMPOSTA DI REGISTRO

IMPOSTE DIRETTE

- **TASSAZIONE PLUSVALENZA**: Cedente (artt.86 e 101 dpr917/86):
- La plusvalenza generata dalla cessione di azienda è denominata "plusvalenza patrimoniale", in quanto è riferita ad un "bene", e si determina tutte le volte in cui si attribuisce un valore di cessione superiore al suo costo fiscale. Pertanto la plusvalenza è la differenza tra il prezzo di cessione ed il patrimonio netto contabile presente all'atto della cessione (*nel ns/ es. 395.000 – 290.000 = 105.000*).
- **TASSAZIONE ORDINARIA (art. 86 tuir)**: *la plusvalenza è tassata nell'anno in cui è stata realizzata, o in alternativa, a condizione che l'azienda è stata detenuta da più di tre anni, con modalità rateizzata in cinque anni.*
- **TASSAZIONE SEPARATA (art. 17 tuir)**: *(per opzione in dichiarazione) è fruibile a condizione che l'azienda sia posseduta da più di cinque anni, e solamente dall'imprenditore individuale (escludendo le società). Si tratta di una norma di favore poiché l'aliquota applicata sarà quella corrispondente alla metà dei redditi conseguiti nel biennio anteriore all'anno di realizzo della plusvalenza.*
- N.B. : Art 58 TUIR : Il trasferimento di azienda *mortis causa* o per atto gratuito (es: donazione) non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.
- N.B. : qualora a seguito della cessione scaturisse una minusvalenza, la stessa è interamente deducibile dal reddito d'impresa.

IVA

La cessione d'azienda non si considera cessione di beni e quindi **non è soggetta a Iva** (art. 2, c. 3, lett. b, D.P.R. n. 633/1972).

- IN ALTRE PAROLE E' UN'OPERAZIONE CHE NON RIGUARDA "IL MONDO IVA"..... (imponibile, fattura etc)!!!!!!!!!!!!

IMPOSTA DI REGISTRO

- Per il " Principio di alternatività " fra Iva ed Imposta di registro, la cessione d'azienda è sempre soggetta all'imposta di registro in misura proporzionale (Art. 3, lett. b, D.P.R. n. 131/1986).
- La base imponibile è costituita dai valori di mercato dei beni (mobili e immobili, materiali e immateriali) e dei diritti (crediti ecc.) che compongono l'azienda, compreso il valore dell'avviamento, al netto delle passività risultanti dalle scritture obbligatorie o da atti aventi data certa.
- L'imposta si applica separatamente sui beni e i diritti che compongono l'azienda secondo l'aliquota relativa a ciascuno di essi:
 - 15% per terreni agricoli ed i diritti reali connessi e le pertinenze;
 - 8% per gli immobili ed i diritti reali immobiliari;
 - 3% per tutti gli altri beni e diritti , compreso l'avviamento.

IRAP

Poiché le plusvalenze e le minusvalenze da cessione d'azienda rientrano negli elementi straordinari del conto economico, esse non sono rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile Irap.