

Corso teorico – pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

La cessione d'azienda: aspetti operativi e contabili

SOMMARIO

A mente dell'art. 2556 co. 2 del codice civile, i contratti che comportano il trasferimento di un complesso aziendale o di un ramo di esso, devono essere redatti per atto scritto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata e depositati entro 30 gg. presso l'Ufficio del Registro delle imprese a cura del notaio rogante o autenticante. Le cessioni d'azienda, a differenza di istituti giuridici analoghi negli effetti conseguenti al trapasso del complesso aziendale (il conferimento d'azienda, la fusione, la scissione), hanno carattere traslativo, contrapposto al carattere riorganizzativo delle altre procedure straordinarie, con implicazioni fiscali differenti in termini di valori assunti e vevoli ai fini fiscali dal soggetto cessionario.

Generale

Diritto

Fisco

Contabilità

Bilancio

Aspetti generali

Il *contratto di cessione di azienda* è il contratto con il quale, *il cedente trasferisce il complesso aziendale ad un altro soggetto denominato cessionario, dietro corrispettivo*. L'azienda viene ceduta unitariamente, con debiti e crediti (a meno che non sia contrariamente convenuto), e con subentro nei rapporti contrattuali in essere (art. 2558 e seguenti del c.c.).

Il complesso aziendale «c.d. *universitas rerum*» comprende cose materiali (mobili ed immobili), cose immateriali, compreso l'avviamento i rapporti di lavoro con il personale, crediti e debiti con la clientela: elementi tutti unificati in senso funzionale dalla volontà del soggetto economico, con riguardo alla loro destinazione al comune fine dell'intrapresa attività imprenditoriale. L'azienda può sussistere anche se, essendo di nuova formazione, non abbia ancora iniziato a funzionare come organismo aziendale o, se essendo già in esercizio, abbia temporaneamente cessato di funzionare. La mancanza dell'esercizio esclude l'esistenza dell'impresa non dell'azienda. L'azienda, infatti, esiste nel momento in cui il complesso dei beni organizzati è idoneo al fine cui è destinato: l'esercizio dell'impresa.

Le operazioni aventi per oggetto l'azienda possono avere come scopo:

- *il trasferimento della proprietà dell'azienda da un soggetto all'altro* e fatto per altro analogo ad altre operazioni straordinarie quali: il conferimento, la fusione, la scissione;
- *il godimento temporaneo del complesso aziendale ceduto da parte di un soggetto diverso dall'originario titolare* come accade nell'affitto d'azienda (si vedano le norme in materie di usufrutto d'azienda);
- *il cambiamento della veste giuridica dell'azienda*, come accade nella trasformazione;
- *l'estensione dell'attività o del numero dei soggetti che la esercitano, oltreché nel caso di rapporti imprenditoriali temporanei come accade nell'associazione in partecipazione;*
- *l'estinzione per liquidazione del complesso aziendale.*

In definitiva, le operazioni di trasferimento del complesso aziendale comportano il trasferimento dei beni materiali ed immateriali (compreso l'avviamento) relativi all'azienda, nonché delle risorse umane, visto che in relazione all'art. 2112 del codice civile, la cessione d'azienda comporta la prosecuzione dei rapporti di lavoro in corso e il mantenimento dei diritti acquisiti dai lavoratori.

Il valore di avviamento

L'avviamento è un concetto contabile che fa riferimento *alla differenza tra il valore economico complessivo riferibile al complesso aziendale ceduto ed il patrimonio contabile di cessione*¹. In tale prospettiva, *l'avviamento appare come quell'elemento immateriale capace di esprimere l'attitudine dell'azienda a creare valore*, attitudine che il valore di funzionamento, determinato per scopi di assegnazione del reddito al periodo amministrativo, non è in grado di attribuire, a causa dei principi e di convenzioni che ne regolano la rilevazione.

L'avviamento è *il plusvalore attribuibile al complesso aziendale in funzionamento rispetto ad un omologo complesso da costituire ex-novo*. La sua misura è influenzata da una serie di elementi:

- l'ubicazione favorevole;
- la notorietà acquisita;
- la presenza di un pacchetto clienti consolidato;

¹ Secondo Guatri – Bini l'avviamento è la differenza tra il risultato del modello economico (We) e il valore patrimoniale (K) del complesso ceduto. Secondo Amaduzzi, invece, l'avviamento misura l'eccedenza del capitale economico del complesso e il valore delle singole parti che lo compongono, indicando quanto l'insieme vale più delle sue parti.

- la presenza di una riconosciuta affidabilità da parte di banche e fornitori;
- il possesso di personale esperto e qualificato;
- il possesso di licenze di produzione o di commercializzazione sottoposte a sistemi di contingentamento.

La determinazione del valore di avviamento, parte dalla determinazione della differenza tra il valore economico complessivo dell'azienda ceduta e il valore del patrimonio contabile ceduto.

In questa prospettiva esistono diversi metodi di determinazione del *Capitale Economico* «altro modo di definire il Valore Economico Complessivo» (primo elemento della rappresentazione formale del *godwill*), sebbene la pratica professionale, solitamente, sceglie la metodica definita *patrimoniale-reddituale* che apprezzando entrambe le componenti che creano valore (capitale e reddito) meglio riesce ad esprimere tale differenza.

La rappresentazione formale del Capitale Economico secondo il metodo patrimoniale-reddituale, nella formulazione discreta, risulterebbe:

$$W = K + (R - K i') a^{-i}$$

dove:

W = Capitale Economico

K = Patrimonio ceduto

R = Reddito normalizzato

i' = tasso di rendimento normalizzato di titoli a basso rischio;

i = tasso di attualizzazione della rendita aziendale ponderata in ragione del tasso di rischio settoriale.

Il valore di avviamento nella formula sopra rappresentata, è costituito dal secondo addendo del secondo membro dell'equazione :

Per cui:

$$(R - K i') a^{-i} = W - K$$

Tale ultima espressione formale è quella che meglio esprime quello che normalmente è rappresentato contabilmente nelle scritture del cessionario aziendale, dove il prezzo di cessione del complesso aziendale, nella contabilità del cessionario, sarà contabilizzato nel conto: «**Debiti verso cedente aziendale** o **analogo**»; mentre la differenza sarà appostata nel conto: «**Avviamento**».

Esempio



La Beta S.r.l. acquista una ramo d'azienda dalla Alfa S.p.A. per un prezzo di 500.000 Euro, da corrispondersi in 5 rate mensili posticipate di 100.000 euro ciascuna. Il bilancio straordinario di cessione relativo al ramo d'azienda era così costituito:

ATTIVO	IMPORTO	PASSIVO	IMPORTO
IMPIANTI	480.000	DEBITI TRIBUTARI	50.000
AUTOMEZZI	80.000	DEBITI PREVIDENZIALI	15.000
CREDITI DIVERSI	40.000	DEBITI PER TFRL	85.000
		CAPITALE NETTO DI CESSIONE	450.000
TOTALE ATTIVO	600.000	TOTALE A PAREGGIO	600.000

Valore di avviamento = [(Prezzo di cessione (500.000) - (Capitale netto di cessione (450.000))] = 50.000

Nel giornale del cessionario, si avrà:

Sottoconto	Sez.	Importo
IMPIANTI	D	480.000,00
AUTOMEZZI	D	80.000,00
CREDITI DIVERSI	D	40.000,00
AVVIAMENTO	D	50.000,00
DEBITI TRIBUTARI	A	50.000,00
DEBITI PREVIDENZIALI	A	15.000,00
DEBITI PER TFRL	A	85.000,00
DEBITI V/ALFA S.p.A.	A	500.000,00

Generale

Diritto

Fisco

Contabilità

Bilancio

Aspetti Giuridici

La disciplina giuridica della cessione d'azienda è definita dagli articoli 2555 e ss. del cod. civ.

Vediamo una sintesi delle principali questioni²:

QUESTIONI GIURIDICHE INERENTI ALLA CESSIONE D'AZIENDA	
Registrazione del contratto	Per le imprese soggette a registrazione, i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto. I contratti in forma pubblica o per scrittura privata autenticata, devono essere depositati per l'iscrizione nel registro delle imprese, nel termine di 30 giorni, a cura del notaio rogante o autenticante.
Divieto di concorrenza	Chi vende l'azienda deve astenersi, per il periodo di 5 anni dalla sua cessione, dall'iniziare una nuova impresa che per l'oggetto, l'ubicazione o altre circostanze sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta. Il patto di astensione dalla concorrenza è valido, purché non impedisca ogni attività professionale dell'alienante. Esso non può, però, eccedere la durata di 5 anni dal trasferimento. Se nel patto è indicata una durata maggiore o la durata non è stabilita, il divieto di concorrenza vale, comunque, per il periodo di 5 anni dal trasferimento.
Successione nei contratti	Se non è diversamente pattuito, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale. Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro 3 mesi dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità del cedente.
Successione nei contratti di edizione	L'art. 132, L. 22 aprile 1941, n. 633 stabilisce che <i>l'editore non può cedere ad altri, senza il consenso dell'autore, i diritti acquistati, salvo pattuizione contraria oppure nel caso di cessione dell'azienda</i> . In tal caso, i diritti dell'editore cedente non possono essere trasferiti se vi sia pregiudizio alla reputazione o alla diffusione dell'opera.
Successione nei	L'art. 2610, c.c. stabilisce che, salvo patto contrario, in caso di

² Per un approfondimento di veda V. Antonelli e R. D'Alessio in "Come si tiene la contabilità, quaderno n. 10 / 2010, ed. Frizzera- Il Sole 24 ore", pag. 16.

contratti di consorzio	trasferimento a qualunque titolo dell'azienda, l'acquirente subentra nel contratto di consorzio. Tuttavia, se sussiste una giusta causa, in caso di trasferimento dell'azienda per atto fra vivi, gli altri consorziati possono deliberare, entro un mese dalla notizia dell'avvenuto trasferimento, l'esclusione dell'acquirente dal consorzio.
Cessione di crediti relativi all'azienda	In virtù dell'art. 2559, c.c., la cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese. Tuttavia il debitore ceduto è liberato se paga in buona fede all'alienante (
Cessione di crediti verso pubbliche Amministrazioni	L'art. 69, R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 prevede che le cessioni di crediti pecuniari vantati verso lo Stato, nei casi in cui sono ammesse dalle leggi, debbono essere notificate all'Amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento. La notifica rimane priva di effetto riguardo agli ordini di pagamento che risultino già emessi. Potrà, peraltro, il creditore fare tale notificazione all'ufficiale, tesoriere o agente incaricato di eseguire il pagamento degli ordini o di effettuare la consegna degli assegni. Le cessioni devono risultare da atto pubblico o da scrittura privata, autenticata da notaio. Gli atti debbono indicare il titolo e l'oggetto del credito verso lo Stato che si intende cedere (art. 70, R.D. 2440/1923).
Cessione di crediti verso l'erario	<i>L'art. 43-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 stabilisce che le disposizioni degli artt. 69 e 70, R.D. 2440/1923 si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi. Il cessionario non può, a sua volta, cedere il credito.</i> Il cessionario risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'Ufficio delle Entrate o il Centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse. L'atto di cessione deve essere notificato all'Ufficio delle Entrate o al centro di servizio, nonché al concessionario del servizio della riscossione.
Debiti relativi all'azienda ceduta	L'art. 2560, c.c. stabilisce che <i>l'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito. Nel trasferimento di un'azienda commerciale risponde dei debiti suddetti anche l'acquirente dell'azienda, se essi risultano dai libri contabili obbligatori.</i>
Contratto di lavoro dipendente	Ai sensi dell'art. 2112 del c.c., in caso di trasferimento d'azienda, <i>il rapporto di lavoro prosegue con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano.</i> La norma si applica : <ul style="list-style-type: none">• alla cessione d'azienda, se comporta il mutamento nella titolarità di un'attività economica organizzata, con o senza scopo di lucro, preesistente al trasferimento, e che conserva nel trasferimento la propria identità a prescindere dalla tipologia negoziale sulla base della quale il trasferimento è attuato;• al trasferimento di ramo d'azienda, inteso come articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata,

identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento.

Il cedente ed il cessionario sono obbligati, in solido, per tutti i crediti che il lavoratore vantava al tempo del trasferimento.

Il cessionario è tenuto ad applicare i trattamenti economici e normativi previsti dai contratti collettivi nazionali, territoriali ed aziendali vigenti alla data del trasferimento, fino alla loro scadenza, salvo che siano sostituiti da altri contratti collettivi applicabili all'impresa del cessionario. L'effetto di sostituzione si produce esclusivamente fra contratti collettivi del medesimo livello. Ferma restando la facoltà di esercitare il recesso ai sensi della normativa in materia di licenziamenti, la cessione d'azienda non costituisce di per sé motivo di licenziamento. Il lavoratore, le cui condizioni di lavoro subiscono una sostanziale modifica nei tre mesi successivi al trasferimento d'azienda, può rassegnare le proprie dimissioni. Nel caso in cui l'alienante stipuli con l'acquirente un contratto di appalto, la cui esecuzione avviene utilizzando il ramo d'azienda oggetto di cessione, tra appaltante e appaltatore opera un regime di solidarietà ex art. 29, co. 2, D. Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 .

Preavviso alle rappresentanze sindacali

L'art. 47, L. 29 dicembre 1990, n. 428 prevede che quando si intende effettuare, ex art. 2112, c.c., un trasferimento d'azienda in cui sono complessivamente occupati più di 15 lavoratori, anche nel caso in cui il trasferimento riguardi un ramo d'azienda, il cedente ed il cessionario devono darne comunicazione per iscritto almeno 25 giorni prima che sia perfezionato l'atto da cui deriva il trasferimento o che sia raggiunta un'intesa vincolante tra le parti, se precedente, alle rispettive R.S.U., ovvero alle rappresentanze sindacali aziendali costituite, ex art. 19, L. 20 maggio 1970, n. 300, nelle unità produttive interessate, nonché ai sindacati di categoria che hanno stipulato il contratto collettivo applicato nelle imprese interessate al trasferimento.

Cessione del contratto di locazione

L'art. 36, L. 27 luglio 1978, n. 392 stabilisce *che il conduttore può sublocare l'immobile o cedere il contratto di locazione anche senza il consenso del locatore, purché venga insieme ceduta o locata l'azienda, dandone comunicazione al locatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento. Il locatore può opporsi, per gravi motivi, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Nel caso di cessione, il locatore, se non ha liberato il cedente, può agire contro il medesimo, qualora il cessionario non adempia le obbligazioni assunte. Le indennità per la perdita dell'avviamento commerciale sono liquidate a favore di colui che risulta conduttore al momento della cessazione effettiva della locazione.*

ALCUNE MASSIME DELLA GIURISPRUDENZA SULLA CESSIONE D'AZIENDA

Ramo d'azienda	Il trasferimento di azienda previsto dall'art. 2112, c.c. postula per il collegamento sistematico con la nozione di azienda offerta dall'art. 2555, c.c.. <i>Il trasferimento di un complesso organizzato di beni idoneo di per sé a consentire l'inizio o la continuazione di un'attività imprenditoriale è pertanto, configurabile anche quando detto complesso non esaurisca i beni costituenti l'azienda ceduta o ad esso non si accompagni l'esercizio attuale dell'attività imprenditoriale</i> (Cass. 08/11/1983 n. 6608).
Avviamento	Pur essendone un elemento rivelatore, <i>l'avviamento non è elemento costitutivo essenziale dell'azienda, potendo esso anche mancare, come accade nel caso di azienda che non abbia ancora iniziato a funzionare o di azienda che abbia sospeso l'attività</i> , conservando tuttavia l'organizzazione (Cass. 08/11/1983 n. 6608).
Ramo d'azienda	Sussiste cessione di azienda, agli effetti dell'imposta di registro, anche se i contraenti escludono dalla cessione determinati beni aziendali, purché risulti che, nonostante tale esclusione e sebbene essa concerna elementi essenziali dell'azienda medesima, permanga nel complesso dei beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa, non rilevando in contrario che, al momento della cessione, il complesso aziendale non si trovi in stato attuale di produttività ed essendo, invece, sufficiente che esso, anche se momentaneamente inutilizzato, mantenga una residua potenzialità produttiva (o ne presenti una nuova a seguito di prevedibili ristrutturazioni), contemplata dai contraenti come oggetto del trasferimento (Cass. 09/08/1991 n. 8678)
La forma scritta del contratto di cessione d'azienda è richiesta «ad probationem»	L'art. 2256, co. 1, c.c., ove prescrive la forma scritta « <i>ad probationem</i> » per i contratti aventi per oggetto il trasferimento della proprietà o del godimento di azienda, opera solo con riguardo alle parti contraenti e non è applicabile ai terzi, da parte dei quali la prova del trasferimento dell'azienda non è soggetta ad alcun limite - e, quindi, può essere data anche con testimonianze e presunzioni-. (Cass. 11/07/1987 n. 6071)
Condizioni di sussistenza della cessione d'azienda anche a seguito di esclusione di alcuni beni componenti il complesso trasferito	Sussiste cessione di azienda, agli effetti dell'imposta di registro, anche se i contraenti escludono dalla cessione determinati beni aziendali, purché risulti che, nonostante tale esclusione e sebbene essa concerna elementi essenziali dell'azienda medesima, permanga nel complesso dei beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa. (Cass. 09/08/1991 n. 9678)

Una proposta di contratto di cessione d'azienda

In questa sede formuliamo una proposta di contratto di cessione d'azienda:

FORMULA

Con la seguente scrittura privata, da valere a tutti gli effetti di legge, tra i signori:

sig., nato a, in datae residente a, in via n.;

sig., nato a, in datae residente a, in via n.....;

Premesso che

- a) il cedente è titolare di un complesso di beni organizzati in azienda, che svolge attività di
- b) il cedente intende cessare tale attività ed ha interesse a reperire chi è disponibile ad acquistare tale azienda;
- c) il cessionario è disponibile ad acquistare l'azienda di cui alla precedente lettera a);

ciò premesso si conviene e si stipula quanto segue:

- 1) Il sig. cede al sig., che accetta, l'azienda commerciale da lui stesso esercitata in ..., via ...

Suggerimento operativo: occorre prestare attenzione che si tratti effettivamente di un'azienda e quindi di un complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, diversamente si configura una diversa disciplina fiscale. L'elemento costituente il complesso dei beni che costituiscono l'azienda è dato dall'**organizzazione**, ossia dalla loro utilizzazione unitaria e coordinata al fine dell'esercizio dell'**attività economica imprenditoriale**. Perché possa ritenersi sussistente un'azienda non occorre un'organizzazione complessiva notevole di mezzi, essendo la dimensione dell'organizzazione stessa rilevante solo per stabilire se il suo titolare sia un piccolo imprenditore o meno (art. 2555, Codice civile).

- 2) La cessione comprende tutti i beni mobili che arredano e corredano l'azienda, tra cui i mobili d'ufficio, gli attrezzi, i macchinari, gli utensili, le materie prime, nonché le merci e quant'altro risulta dall'elenco descritto formato di comune accordo tra le parti e che, dalle stesse sottoscritto, si allega al presente atto sotto la lettera a).

- 3) È altresì compresa nella cessione la ditta costituita dalla sigla e l'insegna aziendale costituita da Il cessionario potrà quindi conservare l'insegna che contraddistingue attualmente l'azienda

compravenduta «.....», e potrà successivamente modificarla, sopprimerla o cederla a terzi. Il cedente si obbliga a non utilizzare più tale insegna in nessun modo, nemmeno se aprirà una nuova azienda, in altra località.

4) S'intendono esclusi dalla cessione i crediti ed i debiti aziendali, i quali resteranno rispettivamente a favore ed a carico del cedente, obbligandosi il medesimo a rifondere al cessionario quanto lo stesso fosse tenuto a sborsare nei confronti dei creditori dell'azienda per effetto dell'art. 2560 c.c.

Suggerimento operativo: l'alienante non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno acconsentito. **Nei rapporti interni** tra alienante e acquirente, nulla disponendo la legge, l'orientamento più recente ritiene che i debiti (e i crediti) non passino automaticamente all'acquirente, ma occorra espressa pattuizione e pertanto, poiché ciascuno risponde dei debiti relativi alla propria gestione, salvo patto contrario l'acquirente che abbia pagato un debito ha diritto di ripetere dall'alienante quanto versato (art. 2560, c.c.).

5) Il cessionario si obbliga a tenere indenne il cedente per tutti i pagamenti che dovesse fare per debiti inerenti all'azienda ceduta. Il cedente, a sua volta, si obbliga a versare al cessionario l'importo di quei crediti inerenti all'azienda ceduta che gli venissero pagati.

6) Il prezzo complessivo è convenuto in €, delle quali € per i mobili, € per le merci, € per avviamento, € ecc. In acconto del prezzo convenuto il sig. versa la somma di € al sig., il quale ne rilascia ricevuta con la firma del presente atto. Le restanti € verranno dal sig. pagate come segue: ... Al pagamento dell'intero prezzo il cedente rilascerà ampia, valida e liberatoria quietanza, con formale promessa di nulla più avere a chiedere o pretendere per questo titolo.

7) Il sig. cede al sig. il diritto di subentro al contratto di locazione dell'immobile ai sensi dell'art. 36, L. 27 luglio 1978, n. 392, restando al cessionario l'obbligo di sottostare a tutti gli oneri previsti dal detto contratto, stipulato in data e registrato in data e del quale il cessionario dichiara di aver preso visione.

8) Il cessionario subentra in tutti i contratti stipulati dal cedente anteriormente alla data di oggi per l'esercizio dell'azienda stessa.

Suggerimento operativo: se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale, nei contratti che ineriscano il godimento dei beni aziendali. Il terzo contraente può tuttavia recedere dal contratto entro **tre mesi** dalla notizia del trasferimento, se sussiste una giusta causa, salvo in questo caso la responsabilità dell'alienante. Le stesse disposizioni si applicano anche nei confronti dell'usufruttuario o dell'affittuario per la durata dell'usufrutto o dell'affitto. La norma prevista al co. 1) è applicabile soltanto ai **contratti con prestazioni corrispettive** che non abbiano carattere personale, ineriscano all'esercizio dell'azienda e non siano ancora esauriti (art. 2558, c.c.).

9) Sarà dato avviso entro ... giorni ai creditori dell'azienda con raccomandata a firma del sig. dell'avvenuta cessione dell'azienda. Uguale avviso sarà inviato nello stesso termine a tutti coloro che abbiano contratto in corso con l'azienda.

10) Il cedente garantisce la piena proprietà, libertà e disponibilità dei beni dedotti in contratto e l'immunità degli stessi da pesi, privilegi, sequestri e pignoramenti.

11) Il cessionario viene immesso nel possesso dell'azienda ceduta col giorno d'oggi e dichiara di avere ricevuto tutti i documenti, i libri contabili, le fatture, i libretti del personale dipendente, assumendo il cessionario in proprio la continuazione dei relativi contratti di lavoro ai sensi dell'art. 2112 c.c. In particolare il cessionario si obbliga a conservare al personale trasferito alle sue dipendenze la medesima anzianità di servizio, nonché la qualifica ed il trattamento attualmente in atto presso il cedente e ad applicare i trattamenti economici e normativi previsti dai contratti collettivi aziendali vigenti alla data di trasferimento, sino alla scadenza, salvo che siano stati sostituiti da altri contratti collettivi.

12) Gli effetti economici della perfezionata cessione, per quanto riguarda il godimento dell'azienda ceduta, hanno inizio dal giorno d'oggi e da oggi in avanti. Saranno a favore del cessionario i redditi e le utilità detraibili ed a suo carico le spese, gli oneri relativi ed in particolare i tributi di qualsiasi specie afferenti all'esercizio dell'azienda, nonché il canone di locazione dei locali occupati dall'azienda stessa, i premi di assicurazione e quant'altro, riservandosi le parti di addivenire ad un conto di conguaglio con riferimento alla data di oggi.

13) Il cedente si obbliga per la durata di anni a decorrere da oggi a non aprire in questa città altra azienda dello stesso genere o di genere affine, né in nome proprio, né a mezzo di interposte persone, e ad astenersi comunque da ogni attività, nell'ambito del comune, che sia idonea a sviare la clientela dell'azienda ceduta.

Suggerimento operativo: 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. Il patto di astenersi dalla concorrenza in limiti più ampi di quelli previsti dal comma precedente è valido, purché non impedisca ogni attività professionale dell'alienante. Esso non può eccedere la durata di cinque anni dal trasferimento. Se nel patto è indicata una durata maggiore o la durata non è stabilita, il divieto di concorrenza vale per il periodo di cinque anni dal trasferimento. Nel caso di usufrutto o di affitto dell'azienda il divieto di concorrenza disposto dal primo comma vale nei confronti del proprietario o del locatore per la durata dell'usufrutto o dell'affitto. Le disposizioni di questo articolo si applicano alle aziende agricole solo per le attività ad esse connesse, quando rispetto a queste sia possibile uno sviamento di clientela (art. 2557, c.c.).

14) Il cedente s'impegna a collaborare gratuitamente con il cessionario, su richiesta di quest'ultimo, sino ad un massimo di giorni, per renderlo edotto di tutto quanto riguarda la gestione tecnica ed amministrativa dell'azienda ceduta.

15) Il cedente presta fin d'ora ogni più ampio ed opportuno assenso alla voltura delle autorizzazioni amministrative di qualsiasi specie, richieste dalle vigenti leggi, per l'esercizio dell'azienda ceduta, dichiarando in particolare che nella cessione a favore del cessionario è compresa la licenza, relativa all'azienda ceduta, rilasciata da al n., venendo il cessionario medesimo autorizzato ad esperire tutte le pratiche che si rendessero necessarie per operare la voltura a proprio nome.

16) La presente cessione è subordinata alla concessione del rinnovo delle autorizzazioni amministrative prescritte per l'esercizio dell'azienda e cui al capo precedente, e si intenderà pertanto come non avvenuta nel caso in cui, per cause indipendenti dalla volontà delle parti, venissero a mancare le necessarie autorizzazioni.

17) Ogni eventuale controversia relativa all'interpretazione del presente contratto sarà devoluta al Tribunale di, competente a decidere nel merito.

18) Le spese relative al presente atto, le spese di registrazione e quant'altro richiesto per tributi relativi alla autorizzazione commerciale s'intendono a carico del cessionario.

Suggerimento operativo: per le imprese soggette a registrazione i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, salva l'osservanza delle forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda o per la particolare natura del contratto. I contratti di cui al primo comma, **in forma pubblica o per scrittura privata autenticata**, devono essere depositati per l'iscrizione nel Registro delle imprese, nel termine di 30 giorni, a cura del notaio rogante o autenticante. La forma *ad probationem* di cui alla prima parte del primo comma opera soltanto riguardo alle **parti contraenti**: unico effetto è che la mancanza della scrittura rende inammissibile la prova testimoniale ex art. 2725 c.c. per dimostrare l'esistenza del contratto. Non è applicabile ai **terzi**, da parte dei quali la prova del trasferimento d'azienda non è soggetta ad alcun limite e, quindi, può essere dato anche con testimonianze e presunzioni; pertanto, l'esistenza del contratto può essere invocata sia da parte del terzo contro l'acquirente, sia da parte dell'affittuario contro il terzo (art. 2556,c.c.).

Luogo e data.

Tizio _____

Caio _____

Ai sensi del secondo comma dell'art. 1341 c.c., le parti approvano specificamente le clausole contrattuali n. 3), 13), 16) e 17).

Luogo e data.

Tizio _____

Caio _____

Il Codice Civile e l'avviamento

L'art. 2426, co. 1, n. 6), c.c. stabilisce che *l'avviamento deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. È, tuttavia, consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa.*

I Principi Contabili Nazionali e l'avviamento

Secondo l'Oic 24, «Immobilizzazioni immateriali», *l'avviamento è «l'attitudine di un'azienda a produrre **utili in misura superiore** a quella ordinaria, che derivi o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente ed idoneo a produrre utili.*

L'avviamento può essere inteso secondo una duplice accezione:

a) *l'avviamento come frutto di una gestione aziendale efficiente nell'organizzazione tanto del complesso dei beni aziendali, materiali ed immateriali, quanto delle risorse umane. Si tratta del cd. «**avviamento internamente generato**», ovvero «**avviamento originario**». Esso non può essere capitalizzato sia perché non è definibile in termini di oneri e costi ad utilità differita nel tempo (venendo così meno uno dei requisiti fondamentali per la sua iscrivibilità) ,sia perché esso costituisce il valore attuale di un flusso di futuri utili sperati;*

b) *l'avviamento derivante da acquisizione di un'azienda (acquisto, permuta) o di una partecipazione oppure da un'operazione di conferimento d'azienda, di fusione o di scissione. In questo caso, si parla di avviamento acquisito a titolo oneroso, ovvero «**avviamento derivativo o derivato**». La sussistenza di un differenziale positivo tra il valore del complesso aziendale e il valore contabile netto di carico delle attività e delle passività trasferite è la condizione quantitativa preliminare, affinché si possa individuare l'avviamento, ma essa, da sola, non è sufficiente giacché occorre analizzare la natura di quel differenziale e la sua origine.*

Generale

Diritto

Fisco

Contabilità

Bilancio

Aspetti fiscali

Implicazioni ai fini di tassazione diretta

L'art. 103, co. 3, TUIR dispone che, ai fini IRES, *le quote di ammortamento dell'avviamento, che risulti iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, sono deducibili in quote non superiori a un diciottesimo*. Il piano di ammortamento fiscale:

- indica un valore massimo annuo;
- definisce, implicitamente, una durata minima (18 anni);
- non necessariamente deve essere a quote costanti;
- conosce, di conseguenza, istituti volti ad adattare quelle quote.

E' evidente che *l'esistenza di un diverso piano di ammortamento dell'avviamento, con durata di 5 anni, salvo deroghe motivate, sul piano civilistico-contabile e di durata minima di 18 anni, sul piano fiscale, pone inevitabilmente problemi di fiscalità temporanea anticipata, dovendosi recuperare le quote di imposte che per effetto del ridotto ammontare di ammortamenti ammesso in deduzione sul piano fiscale, provoca temporaneamente un aumento delle imposte liquidate in dichiarazione rispetto alle imposte di competenza dell'esercizio, imponendo un riallineamento in riduzione del carico tributario in bilancio.*

L'esercizio di competenza del corrispettivo di cessione

L'art. 109, co. 2, lett. a), TUIR stabilisce che *ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti alla data della stipulazione dell'atto per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà.*

La plusvalenza da cessione dell'azienda

L'art. 86, co. 2, TUIR regola due casi di plusvalenze derivanti da cessione di complessi aziendali:

- a) concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, *realizzate unitariamente* mediante cessione a titolo oneroso;
- b) se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da *beni ammortizzabili*, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il *conguaglio* in denaro eventualmente pattuito.

Il corrispettivo di cessione

L'art. 86, co. 2, secondo periodo, TUIR, definisce le «*plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente*». In tema di corrispettivo riconosciuto a fronte della cessione del complesso aziendale, prassi e giurisprudenza si soffermano su:

1. il carattere unitario;
2. il carattere adeguato;
3. il momento di imputazione.

Per quanto riguarda il «*carattere unitario del corrispettivo di cessione*», *l'azienda è considerata come un insieme di beni la cui utilità viene valutata proprio in funzione del loro congiunto coordinamento*. In altri termini, *il corrispettivo deve considerarsi come unitario, senza poter stabilire correlazioni particolari con singoli beni ceduti, come le partecipazioni che ne fanno parte*. Ne consegue che, come concorrono alla determinazione dell'unica plusvalenza *i beni merce* (che, qualora fossero singolarmente ceduti, darebbero origine a ricavi), così anche l'eventuale *plusvalenza* relativa alle partecipazioni che si qualificano per l'esenzione ex art. 87, TUIR non può essere estrapolata, ma concorre a determinare la componente straordinaria di reddito riferibile all'intero complesso aziendale ed è assoggettata a tassazione secondo le ordinarie regole previste dall'art. 86, TUIR (in tal senso C.M. 13 febbraio 2006, n. 6/E).

La determinazione della plusvalenza di cessione tra contabilità e fisco

Esistono sotto il profilo concettuale due accezioni di plusvalenza di cessione :

- ✓ una di carattere civilistico-contabile, la cui rappresentazione formale è la seguente:

Plusvalenza contabile = [Valore di cessione – Patrimonio Netto contabile di cessione]

- ✓ una di carattere fiscale, la cui rappresentazione formale è la seguente:

Plusvalenza fiscale = [Valore di cessione – Valore fiscale del patrimonio ceduto]

Cosicché la differenza tra:

[Plusvalenza contabile – Plusvalenza fiscale] = Ripresa fiscale in Unico Società di Capitali

La predetta differenza e la conseguente ripresa a tassazione, dipende dal diverso valore che un'attività o una passività dello Stato Patrimoniale, può assumere in relazione alle vicende economico-aziendali da un lato e alle vicende fiscali dall'altro, delineando così diverse configurazioni di valore del patrimonio oggetto di cessione .

Implicazioni ai fini di IRAP

L'art. 1, co. 50, L. 24 dicembre 2007, n. 244 riscrive completamente la normativa IRAP riguardante i soggetti IRES, modificando l'art. 5 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Il nuovo comma 1 prevede che **«Per i soggetti di cui all'art. 3, co. 1, lett. a), non esercenti le attività di cui agli artt. 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425, Codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio».**

A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, dunque, le riprese fiscali IRES, non sono più rilevanti a fini IRAP, con la conseguenza che :

1. *l'ammortamento dell'avviamento (inseriti nella voce 10.a) «Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali» del conto economico civilistico) è pienamente deducibile;*
2. *non sono previste riprese fiscali, in aumento o in diminuzione.*

L'art. 1, co. 50, L. 244/2007, infatti, nel riscrivere i principi di determinazione della base imponibile IRAP, riformula il comma 3 dell'art. 5, D. Lgs. 446/1997 prevedendo che «sono comunque ammesse in deduzione quote di ammortamento del costo sostenuto ... a titolo di avviamento in misura non superiore a un diciottesimo del costo, indipendentemente dall'imputazione al conto economico». Il caso si ha quando la quota di ammortamento civilistico dell'avviamento è inferiore a un diciottesimo.

Implicazioni ai fini di imposta di registro e

Per quanto riguarda il *«carattere adeguato del corrispettivo di cessione»*, la Corte di Cassazione ha emesso numerose sentenze sul tema della determinazione convenzionale da parte

dell'Amministrazione finanziaria del valore del complesso aziendale. In particolare merita menzione la sentenza della Cassazione n. 4057/2007 che così si esprime³:

Ai fini dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva alla quantificazione della plusvalenza sulla base dell'accertamento di valore effettuato; è onere del contribuente superare tale presunzione di corrispondenza tra il corrispettivo della cessione del bene (o il suo valore venale nelle ipotesi di destinazione a finalità estranee) e il valore accertato definitivamente in sede di applicazione dell'imposta di registro (Cass., n. 14581/2001; n. 210/1990 e n. 4914/1986).

Tuttavia, non appena si cerchi di trasferire questo principio nell'ambito delle imposte sui redditi, la Suprema Corte impone grande cautela. Infatti, i principi relativi alla determinazione del valore di un bene che viene trasferito sono diversi a seconda dell'imposta che si deve applicare.

La Corte di Cassazione aggiunge, poi, un secondo argomento, di altra natura, per preservare il valore di cessione fissato nel contratto. Nell'ordinamento esiste il principio generale secondo il quale in un contratto con prestazioni corrispettive si presume che tra le due prestazioni vi sia una proporzione. La presunzione secondo la quale un soggetto tassabile in base a bilancio si comporti in conformità alla comune prassi di mercato si giustifica ampiamente, non potendosi ipotizzare che quel soggetto svenda a prezzi di assoluto favore per ragioni diverse da quelle economiche (Cass., n. 14448/2000).

Ancora maggiore cautela emerge in un successivo pronunciamento nel quale si afferma che la norma non autorizza revisioni dell'imponibile in base al semplice riscontro dell'inferiorità di detto ricavato rispetto al valore di mercato, lasciando aperta soltanto la facoltà dell'Ufficio di dedurre e dimostrare l'eventuale divergenza del prezzo effettivamente riscosso rispetto a quello enunciato nel contratto di vendita, se del caso avvalendosi degli elementi presuntivi offerti dal valore venale (Cass. n. 7689/2003). Ma recentemente in alcune sentenze, che hanno destato non poco allarme e dissenso tra i commentatori, la Suprema Corte finì per stabilire, senza condizioni particolari, che nella fase di accertamento di una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di azienda, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via presuntiva sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato col valore di mercato

³ V. Antonelli e R. D'Alessio, ibidem

accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

Generale

Diritto

Fisco

Contabilità

Bilancio

Aspetti contabili

Esempio



La Beta S.r.l. (cedente) stipula un contratto di cessione di ramo d'azienda con la Alfa S.p.A. (cessionario) per un prezzo di 200.000 Euro.

La situazione economico – patrimoniale assestata alla data della cessione, recante valori contabili non difformi da quelli fiscalmente riconosciuti è la seguente:

ATTIVO	IMPORTO	PASSIVO	IMPORTO
IMPIANTI	470.000	F.DO AMM. IMPIANTI	350.000
MAGAZZINO	80.000	DEBITI DIVERSI	25.000
CREDITI DIVERSI	40.000	DEBITI PER TFRL	75.000
BANCA C/C	10.000	PATRIMONIO NETTO	150.000
TOTALE ATTIVO	600.000	TOTALE A PAREGGIO	600.000

Il bilancio straordinario di cessione sulla scorta del quale è stato determinato il prezzo di cessione e il valore da riconoscere ad ogni elemento dell'attivo e del passivo oggetto di cessione è il seguente:

ATTIVO	IMPORTO	PASSIVO	IMPORTO
IMPIANTI (*)	120.000	DEBITI DIVERSI	25.000
MAGAZZINO MATERIE	80.000	DEBITI PER TFRL	75.000
CREDITI DIVERSI	40.000	CAPITALE ECONOMICO	200.000
BANCA C/C	10.000		
AVVIAMENTO	50.000		
TOTALE ATTIVO	300.000	TOTALE A PAREGGIO	300.000

(*) Il valore degli impianti è esposto al netto della posta rettificativa costituita dall'avviamento.

Si consideri che all'atto della stipula del contratto è stato versato a titolo di caparra confirmatoria il 20 % del prezzo convenuto; mentre la differenza è regolata il mese successivo con bonifico bancario per il residuo, imputando la caparra confirmatoria in conto prezzo d'acquisto del complesso aziendale.

Scritture del cedente

Le scritture del cedente esordiscono con la rilevazione dell'incasso della caparra rilevata con la scrittura:

- INCASSO DELLA CAPARRA CONFIRMATORIA

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
BANCA C/C	A - C IV 1)	40.000,00	
DEBITI PER CAPARRE	P - D 6)		40.000,00

- SCARICO DELLE ATTIVITA' E PASSIVITA' CEDUTE

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
F.DO AMM. IMPIANTI	A - B II 2)	350.000,00	
DEBITI DIVERSI	P - D 14)	25.000,00	
DEBITI PER TFRL	P - C	75.000,00	
ALFA S.p.A. C/CESSIONE	A - C II 5)	200.000,00	
IMPIANTI	A - B II 2)		470.000,00
MAGAZZINO MATERIE	A - C I 1)		80.000,00
CREDITI DIVERSI	A - C II 5)		40.000,00
BANCA C/C	A - C IV 1)		10.000,00
PLUSVALENZA DI CESSIONE AZIENDA	CE - E 20)		50.000,00

- INCASSO DEL SALDO DI CESSIONE AZIENDALE

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
BANCA C/C	A - C IV 1)	160.000,00	
DEBITI PER CAPARRE	P - D 6)	40.000,00	
ALFA S.p.A. C/CESSIONE	A - C II 5)		200.000,00

Scritture del Cessionario

Le scritture del cessionario sono speculari a quelle del cedente, sebbene aventi basate sui “valori di carico” indicati nel bilancio straordinario di cessione. A partita doppia si avrà:

- *PAGAMENTO DELLA CAPARRA CONFIRMATORIA*

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
CREDITI PER CAPARRE	A - C II 5)	40.000,00	
BANCA C/C	A - C IV 1)		40.000,00

- *CARICO DELLE ATTIVITA' E PASSIVITA' ACQUISITE*

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
IMPIANTI	A - B II 2)	120.000,00	
MAGAZZINO MATERIE	A - C I 1)	80.000,00	
CREDITI DIVERSI	A - C II 5)	40.000,00	
BANCA C/C	A - C IV 1)	10.000,00	
AVVIAMENTO	A - B I 5)	50.000,00	
DEBITI DIVERSI	P - D 14)		25.000,00
DEBITI PER TFRL	P - C		75.000,00
BETA S.R.L. C/CESSIONE	P - D 14)		200.000,00

- *INCASSO DEL SALDO DI CESSIONE AZIENDALE*

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
BETA S.R.L. C/CESSIONE	P - D 14)	200.000,00	
CREDITI PER CAPARRE	A - C II 5)		40.000,00
BANCA C/C	A - C IV 1)		160.000,00

Matera, 21/11/2010

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2010 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.