

Cessione di azienda e attività di accertamento

Relazione del Dr. Luca De Stefani
info@studiodestefani.com

Studio De Stefani

Cessione d'azienda nel Tuir

Per la cessione d'azienda, la plusvalenza in capo al cedente può essere tassata Irpef o Ires (no Irap, circ. n. 27/E/2009, punto 1.2):

➤ **tutta nell'esercizio di stipula atto**

(art. 86, c. 4, Tuir), con pr. di compet. (art. 109, c. 2, a), Tuir;

Legge delega x riforma fiscale (art. , c. 1, lett. e, Legge 11.03.2014, n. 23): «armonizzazione del regime di tassazione degli incrementi di valore emergenti in sede di trasferimento d'azienda a titolo oneroso, allineandolo, ove possibile, a quello previsto per i conferimenti».

➤ **rateizzata in max 5 periodi d'imposta, se l'azienda è posseduta da più di 3 anni** (art. 86, c. 4, Tuir) **e se non si cede l'unica azienda**

(interrogazione parlamentare 12.06.1990, n. 5-02237);

Se fosse anche amministratore di Srl (no traspar.) e rinunciasse al compenso di ammin. x biennio precedente, abbassando % Irpef?

➤ **con tassazione separata (solo PF), se posseduta da + di 5 anni e si è ditta individuale** (art. 17, c. 1, lett. g, Tuir, non per le società); **con principio di cassa, rit. d'acc. 20% in Unico** (art. 1, c. 3, D.L. 31.12.1996, n. 669) + **Irpef media biennio preced.**

(art. 21, c. 1, Tuir):

- è **un'opzione**, se si rimane in regime d'impresa (si cede il ramo d'azienda);
- è **la regola** (e quella ordinaria è l'opzione), se **non** si rimane in regime d'impresa e la plusvalenza è un reddito diverso (**cessione dell'unica impresa**), come per:
 - cessione dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la quale risulta data in affitto o in usufrutto a terzi, al momento in cui si perfeziona la cessione;
 - cessione dell'az. ricevuta a titolo gratuito x successione o donaz. (art. 58, Tuir) (art. 67, c. 1, h e h-bis, Tuir).

Studio De Stefani

Elusione – Centralizzare servizi amm. gruppo

Cessione di ramo d'azienda e stipula appalto per servizi:

1. cessione del ramo d'azienda relativo ai servizi amministrativi ad una società del gruppo (Spa italiana);
2. stipula con quest'ultima di un contratto di appalto (con maggiori costi rispetto alla gestione diretta interna).



Ragioni economiche:

- trasformare la Spa italiana in holding, «alla quale trasferire le attività di direzione, amministrazione, finanza e controllo» delle diverse società del gruppo;
- trasferire «tutti i rischi economici aziendali»;
- costi del servizio da 6.894.560 euro del 2001 a 5.900.000 euro nel 2002 e 4.375.147,83 euro nel 2003.



Non elusiva: operazione «non sproporzionata rispetto all'attività» e con una «logica economica» (CTP Pisa 24.06.2009, n. 107).

Studio De Stefani

Elusione – Cessione marchi e succ. sfruttam.

Cessione marchi a società estera a importi bassi e pagamento delle royalties per sfruttamento, alte:

1. cessione di 2 marchi nel 2004 per 200.000 euro a società svizzera (costituita 1 mese prima, nel CdA anche comm.sta);
2. trasferim. diritti di sfruttamento ad altra soc. irlandese;
3. la società italiana stipula contratto di sfruttamento con pagamento di royalties, per i soli 2 anni, per 1.336.402 euro.



In Italia, i marchi si ammortizzano fiscalmente in 18 anni.



Abuso del diritto: senza «ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione» (diverse dai vantaggi fiscali).

Si ha una «cessione a terzi di marchi a prezzo ridotto e l'immediato successivo acquisto, verso un corrispettivo annuale di gran lunga maggiore, del mero diritto di sfruttam. parziale» (Cassazione 20.05.2013, n. 12282).

Per recenti Linee Guida Ocse su intangibles e transfer pricing: tassazione dei ricavi dei marchi e dei brevetti in capo alla società del gruppo dove si hanno i ricavi del loro sfruttamento.

Studio De Stefani

Elusione - Imposta di registro

Articolo 20, n. 131/1986:

«L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente».

L'articolo 20, Tur, «vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati - anche frazionatamente - in uno o più atti.

Pertanto una pluralità di operazioni societarie e/o di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale costituito dal trasferimento della proprietà di beni immobili, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva»

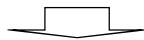
(Cassazione 5.06.2013, n. 14150 (immobile), 28.06.2013, n. 16345 (azienda) 16.04.2010, n. 9162, 4.05.2007, n. 10273).

Studio De Stefani

Elusione - Cessione d'azienda frazionata

Sotto «il controllo dell'autorità giudiziaria», cioè «nell'ambito di una procedura di concordato preventivo», nello stesso giorno:

1. cessione dell'azienda (registro);
2. contestuale cessione, a stesso cessionario, del magazzino (Iva).



Per la cessione d'azienda, registro del 3% anche sul magazzino.



Op. «palesamente preordinata ad ottenere un risparmio fiscale»

(Cassazione 24.07.2013, n. 17956).

Si veda anche il caso della Cassazione 12.05.2008, n. 11769, dove la cessione successiva del magazzino è stata disposta «del giudice delegato al fallimento cedente», perché serviva tempo per «procedere alla valutazione delle rimanenze»: elusiva.

Si veda anche il caso della Cassazione 21.06.2013, n. 15743: prima «cessione condizionata dell'opificio e vendita delle merci e prodotti di magazzino» (Iva) e successivamente cessione del resto dell'azienda (registro): elusiva.

Studio De Stefani

Elusione - Cessione d'azienda frazionata

1. Cessione dell'azienda agricola (registro);
2. contestuale cessione, a stesso cessionario, di area edificabile adiacente (Iva), e usata come terreno agricolo.



- **Le aree edificabili nella cessione d'azienda: registro del 9%** (oggi, + ipotecaria di 50 euro e catastale di 50 euro).
- **«In presenza di una cessione di beni atti, nel loro complesso e nel loro collegamento, all'esercizio d'impresa, si deve ravvisare una cessione d'azienda soggetta ad imposta di registro, mentre solo la cessione di singoli beni, inidonei di per sè ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad Iva»** (Cassazione 25.01.2002, n. 897).



Elusiva, in base all'art. 20, TUR (Cassazione 22.01.2013, n. 1405; anche Cassazione 7.07.2003, n. 10660).

Studio De Stefani

Elusione - Cessione d'azienda frazionata

1. Cessione a titolo gratuito al figlio dei soli beni mobili organizzati per l'esercizio dell'azienda agricola (animali, quote latte e varie attrezzature) (Iva);
2. affitto dei terreni agricoli al figlio;
3. dopo 3 anni cessione, al figlio, dei terreni agricoli (ppc).



La cessione d'azienda con terreni agricoli, comunque, può avere lo sconto ppc (catastale 1%), se ok con requisiti cessionario, ma è stato risparmiato il 3% sui beni mobili.



Elusiva, in base all'articolo 20, TUR (Cassazione 24.07.2013, n. 17965).

Studio De Stefani

Elusione - Cessione d'azienda frazionata

Cessione in un unico atto di albergo (Iva, allora) e di beni mobili («azienda alberghiera-arredi, corredi e avviamento») (Iva), ma senza autorizzazione amministrativa x l'albergo, che è di proprietà di un «terzo affittuario».

- Nell'atto è stato «allegato un valore di stima dell'avviamento dell'azienda alberghiera».
- La denominazione del cessionario è «Alberghiera S.r.l.»

Elusiva, in base all'articolo 20, TUR:

- > è irrilevante il fatto che il cedente che ha «venduto il complesso frazionato dei beni sia una società non munita di autorizzazione all'esercizio alberghiero» o che «non contempli nell'oggetto sociale proprio una tale attività, poiché cedendosi i beni ad altra società che tale attività alberghiera evidenzi nella propria denominazione sociale, non può ragionevolmente tacersi che l'acquirente intenda procedere o alla gestione diretta dell'azienda o alla sua locazione a terzi» (Cassazione 11.06.2007, n. 13580).
- > «un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa, e - cioè - a realizzare la finalità cui quella organizzazione tende» (Cassazione n. 11149/1996);
- > si può avere la cessione dell'azienda anche in «assenza di attualità dell'esercizio dell'impresa» o in caso di «mancata cessione delle relazioni finanziarie, commerciali e personali» (Cassazione 16.04.2010, n. 9162). Di orientamento simile Cassazione n. 4319, 28.04.1998, 25.01.2002, n. 897, 30.05.2005, n. 11457 e risoluzione 30.06.1990, n. 550245.

E se l'acquirente non avesse liquidità sufficiente x acquistare l'immobile e decidesse di stipulare un leasing? Come si dovrebbe vendere a società di leasing? Con Iva?

Studio De Stefani

Elusione - Cessione d'azienda frazionata

1. Controllante cede un ramo d'azienda a controllata (registro), senza il fabbricato strumentale all'attività aziendale;
2. contestualmente si stipula un contratto di locazione tra le 2;
3. dopo un triennio, controllante cede il fabbric. a controllata (esente Iva o imp. x opzione, con reverse charge + reg. 200 euro, ipot. 3%, cat. 1%).

Non è elusiva, in quanto è «plausibile l'iniziale acquisizione dell'immobile attraverso la locazione», «non disponendo nell'immediato di liquidità e non volendone sottrarre alle momentanee esigenze gestionali. Di fatto, il quadro economico finanziario della società controllata è mutato nel corso degli anni, divenendo compatibile con scelte gestionali non consentite al momento dell'acquisizione del ramo aziendale, quali l'acquisto diretto dell'immobile» (CTP Milano 17.05.2010, n. 102).

Studio De Stefani

Elusione - Cessione di quote = d'azienda?

Cessione da parte di n. 3 PF di tutte le quote ad una Srl.



Le Entrate la qualifica come cessione d'azienda, in base all'art. 20, TUR.
Lo stesso fa la CTP di Pavia n. 175/02/2011.



«L'ufficio, con notevole sforzo interpretativo, ha fatto ricadere»
l'atto di cessione delle quote in atto di cessione d'azienda.

«E' giunto persino alla valorizzazione dell'azienda medesima
(che non era tenuto a fare)». L'ufficio «si è fatto in quattro per
riqualificare l'operazione commerciale, tanto che, con i conteggi
suoi propri, è giunto nella determinazione di calcolare persino
l'avviamento e il valore degli immobili».

In realtà, «la parte non ha messo in atto un'operazione elusiva,
ma solo la vendita di quote sociali».

«L'atto era stato battezzato compravendita di quote e, quindi,
l'ufficio non poteva sbattezzarlo a suo piacimento» (CTR Lombardia
27.09.2012, n. 94).

Studio De Stefani

Conferimento d'azienda art. 176, Tuir

Scritture contabili della conferente:

- storna l'azienda: attivo in avere e passivo in dare;
- registra la partecipazione per un importo civile pari al valore di perizia; il valore fiscale della partecipazione è dato dal valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita;
- in contropartita registra una plusvalenza non imponibile o in una riserva da conferimento:
 - è una riserva di utili e va nel rigo RS134 Unico-SC.
 - può essere utilizzata per coprire le perdite o per aumentare il capitale sociale. E' liberamente distribuibile ai soci e non è in sospensione di imposta x società (risoluzione 06.06.00, n. 82/E).
 - se viene distribuita va tassata in capo ai soci (26% o Irpef sul 49,72% o, se non hanno partecipazioni PEX, con trasparenza).

Se nell'anno del conferimento la Srl conferente fa l'opzione per la trasparenza fiscale (o prima del conferim. si trasforma in Snc o Sas) e non registra la partecipaz. della conferitaria tra le immobilizzazioni finanziarie (➔ No PEX), poi distribuisce la riserva da conferimento ➔ SUBITO distribuisce utili senza tassazione e POSTICIPO la tassazione piena, senza PEX, dell'eventuale cessione della partecipaz.

Elusiva?

Studio De Stefani

Conferimento d'azienda art. 176, Tuir

Scritture contabili della conferitaria:

- carica l'azienda a valori civili di perizia; i valori fiscali dei beni sono pari a quelli che aveva la conferente;

Affrancamento: 12% < 5 mio,
14% > 5 < 10 mio o 16% > 10
mio ovvero D.L. n. 185/2008

- la differenza va registrata a capitale sociale; una parte può essere anche imputata alla “da conferimento” o “sovrapprezzo”

(x differenze tra perizia ed effettivo conferimento: Fond. Cons. Lav. 9.05.2012, n. 16):

- è una riserva di capitale e va nel rigo RS131 Unico-SC.
- può essere utilizzata per coprire le perdite o per aumentare il capitale sociale.
- se viene distribuita, non viene tassata in capo ai soci (ma att.ne all'art. 47, c. 1, ult. per., Tuir, relativo alla prioritaria distribuzione degli eventuali utili e riserve di utili, non in sospensione), **ma riduce il costo fiscale della partecipazione.**

Studio De Stefani

Conferimento d'azienda art. 176, Tuir

Articolo 176, Tuir - 1/3

“1. I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.

Quadro RV di Unico,
“Riconciliazione dati
di bilancio e fiscali”

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche se il conferente o il conferitario è un soggetto non residente, qualora il conferimento abbia ad oggetto aziende situate nel territorio dello Stato.

2-bis. In caso di conferimento dell'unica azienda dell'imprenditore individuale, la successiva cessione delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento è disciplinata dagli articoli 67, comma 1, lettera c), e 68, assumendo come costo delle stesse l'ultimo valore fiscale dell'azienda conferita.

Studio De Stefani

Conferimento d'azienda art. 176, Tuir

Articolo 176, Tuir - 2/3

2-ter. In luogo dell'applicazione delle disposizioni dei commi 1, 2 e 2-bis, la società conferitaria può optare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione o, al più tardi, in quella del periodo d'imposta successivo, per l'applicazione, in tutto o in parte, sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta, di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, con aliquota del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16 per cento sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro. I maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva si considerano riconosciuti ai fini dell'ammortamento a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione; in caso di realizzo dei beni anteriormente al quarto periodo d'imposta successivo a quello dell'opzione, il costo fiscale è ridotto dei maggiori valori assoggettati a imposta sostitutiva e dell'eventuale maggior ammortamento dedotto e l'imposta sostitutiva versata è scomputata dall'imposta sui redditi ai sensi degli articoli 22 e 79.

3. Non rileva ai fini dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il conferimento dell'azienda secondo i regimi di continuità dei valori fiscali riconosciuti o di imposizione sostitutiva di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione di cui all'articolo 87, o di quella di cui agli articoli 58 e 68, comma 3.

NO ELUSIVA

OK alla PEX

Studio De Stefani

Conferimento d'azienda art. 176, Tuir

Articolo 176, Tuir - 3/3

4. Le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio.

5. Nelle ipotesi di cui ai commi 1, 2 e 2-bis, l'eccedenza in sospensione di imposta, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), relativa all'azienda conferita non concorre alla formazione del reddito del soggetto conferente e si trasferisce al soggetto conferitario a condizione che questi istituisca il vincolo di sospensione d'imposta previsto dalla norma predetta.

Requisito PEX
esercizio da parte
della "partecipata
di un'impresa
commerciale" da
3 anni: OK

(art. 87, comma 1,
lett. d, Tuir, è
rispettato; circ.
4.8.2004, n. 36/E).

Requisito PEX
"iscrizione in
bilancio come
imm. finanziaria"
da 12 mesi: OK

(art. 87, comma 1,
lett. b, Tuir, è
rispettato; circ.
4.8.2004, n. 36/E).

Studio De Stefani

Cessione di partecip. (in SC + SP), da reddito impresa

Articolo 87 Tuir - Plusvalenze esenti – PEX in SC

“1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3 relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in società ed enti indicati nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli, con i seguenti requisiti:

a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;

b) classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;

c) residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, o, alternativamente, l'avvenuta dimostrazione, a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità di cui al comma 5, lettera b), dell'articolo 167, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli individuati nel medesimo decreto di cui all'articolo 168-bis;

d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola.

1-bis.

2. I requisiti di cui al comma 1, lettere c) e d), devono sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

<OMISS>

PEX SC: tassato il 5%.

PEX impr. indiv. o SP + coge ordin.: tassato il 49,72% (art. 58, c. 2, Tuir).

Nei conferimenti, la residenza e l'attività commerciale vanno verificati in capo alla conferitaria. Se è costituita da < di 3 anni si può comunque "cumulare" il periodo di possesso dell'azienda da parte della conferente a quello della conferitaria (art. 176, c. 4, Tuir).

Studio De Stefani

Cessione di partecip. (in SC + SP), da reddito impresa

Con requisito Pex

Participation exemption

➤ **Plusvalenze imponibili al 5%**, anche se non qualificate (49,72% se imprend. indiv. o SP + coge ordinaria, art. 58, c. 2, Tuir).

➤ **Minusvalenze: completamente indeducibili** (art. 101, comma 1-bis, Tuir): simmetria, perché la tassazione del 5/49,72% delle plusval. corrisponde alla tassaz. indiretta dei costi di gestione della part. che ho già dedotto.

Senza requisito Pex

➤ **Plusvalenze interamente tassate**, rateizzabile in 5 anni, se iscritta nelle immobilizzaz. negli ultimi 3 bil. (art. 86, c. 4, Tuir; rateizz. anche se impr. ind. o SP, circ. 36/E/2004, par. 1).

➤ **Minusvalenza interamente dedotta**, solo se ok con norma di contrasto ai dividend washing.

Studio De Stefani

Elusione – Minusval. da cessione part. no PEX

1. La partecipata affitta l'unica azienda:
→ non è più impresa commerciale
→ stop a regime Pex per partecipante (ris. 25.11.2005, n. 163/E);
2. partecipante cede le quote della partecipata → minusvalenza (deducibile interamente, perché non Pex).



- Può essere elusiva, «soprattutto se effettuata nei confronti dello stesso affittuario dell'azienda».
- Si doveva cedere le partecipazioni, senza prima fare l'affitto d'azienda → non si deduceva la minusv., perché PEX.
- Va verificato se la stipula del contratto di affitto sia strumentale alla perdita della commercialità e della PEX.
- E' «opportunamente apprezzata» la circostanza che l'affitto si sia protratto per almeno 3 periodi d'imposta, prima della cessione della partecipazione (circ. 29.03.2013 n. 7/E, par. 1.1).

Studio De Stefani

Elusione – Minusval. da cessione part. no PEX

1. Controllata ha perdita es. x 25, C.S. di 3 (PN: -22) (art. 2482-ter, C.C.);
2. controllante ripiana perd. x 25 (suo val. carico part.ta: 28);
3. cede le quote della controllata a società gruppo x 3 e. (C.S.), con minusvalenza (deducibile interamente, perché non Pex).



Abuso di diritto, perché cessione immediata dopo il ripiano:

- un'operazione «assolutamente antieconomica»;
- «già in astratto oggettivamente priva di qualsiasi potenziale idoneità ad incidere positivamente sulla sua capacità di produrre utili» per la controllante (Cassazione 27.02.2013, 4901).

Studio De Stefani

Elusione - Confer. azienda e succ. cess. part.

Imposte dirette (Ires o Irpef, no Irap)

La SC cede il ramo d'azienda: Ires del 27,5% della plusvalenza

La SC conferisce l'azienda e poi cede le quote con PEX: 1,375 % della plusvalenza (27,5% del 5% della plusvalenza):

- ✓ conferimento neutro;
- ✓ cessione delle quote: 27,5% del 5% della differenza tra il prezzo di cessione (in sintonia con la perizia di stima di conferimento) ed il valore fiscale delle quote. Quindi, la differenza è pari a quanto sarebbe stata la plusvalenza in caso di cessione del ramo d'azienda → 27,5% del 5% della plusvalenza.

Imposte di indirette: registro

	Cessione d'azienda			Conferimento d'azienda		
	Registro (3)	Ipotecaria	Catastale	Registro	Ipotecaria	Catastale
Su crediti (1)	0,5%			200 euro		
Su mobili ed avviam. (1)	3,0%					
Sul valore immobili (1)	9% (2)	50 euro	50 euro		200 euro	200 euro

(1) al netto dei debiti, ripartiti in % su attività (articolo 51, comma 4, TUR).
(2) Se terreni agricoli: 12%.
(3) Minimo complessivo registro 1.000 euro (200 euro, senza immobili).

Cessione di partecipazioni: imposta registro fissa.

Studio De Stefani

Elusione - Confer. azienda e succ. cess. part.

Elusiva perché fatta al posto della cessione d'azienda: Cassazione 26.06.2014, n. 14417, 9.05.2014, n. 10080, 13.03.2014, n. 5877, 14.02.2014, n. 3481, 28.06.2013, n. 16345, CTP Firenze 29.09.2009, n. 90, CTP Milano 10.02.2010, n. 26. Oltre alle sentenze indicate in seguito.

Non elusiva: norma di comportamento n. 186, novembre 2012 AIDC, Notariato 1° marzo 2012, n. 170-2011/T, 96/2003/T, 26 marzo 2004, CTP Milano 20.09.2011, n. 202 e 29.05.2012, n. 168 e CTP Treviso 25.01.2010, n. 9; si veda anche Notariato 4 dicembre 2009, 81/2009/T. Oltre alle sentenze indicate in seguito.

Motivazioni sull'anti-elusività dell'art. 176, c. 3, TUIR

- non è possibile la «coesistenza nell'ordinamento tributario di due norme legittimanti qualificazioni opposte delle operazioni in esame, l'una» (art. 176, c. 3, Tuir) «intesa a ritenerle non elusive, l'altra» (art. 20, TUR, ma «nell'interpretazione fornita dalla sentenza) intesa a ritenerle invece come elusive» (non valido per la Cassazione 9.05.2014, n. 10080).
- Pertanto, «appare difficilmente sostenibile che vi sia un abuso del diritto ai fini dell'imposta di registro, quando neppure ai fini delle imposte dirette tale comportamento è considerato elusivo e quindi fiscalmente illegittimo (motivo valido per la CTP Treviso 22.04.2009, n. 41, CTR Lombardia 6.09.2012, n. 129).
- E' «aberrante riconoscere validità ... al negozio giuridico ai fini dell'imposizione diretta (... l'operazione non risulta censurabile) e contrastarlo, sotto il profilo dell'imposizione indiretta, con il possibile risultato di accertamenti contrastanti e finanche di pronunzie divergenti per la medesima fattispecie: in dette ipotesi verrebbe a crollare il principio fondamentale di "certezza del diritto" cardine del nostro sistema (motivo valido per la CTR Veneto 18.05.2010, n. 66).

Studio De Stefani

Elusione - Confer. azienda e succ. cess. part.

Motivazioni sull'interpretazione dell'art. 20, TUR

- La cessione d'az. che si vuole tassare è un "atto non formato dalle parti", «dunque, un atto diverso da quello presentato alla registrazione» (motivo non valido per la Cassazione 9.05.2014, n. 10080).
- L'imposta di registro è una «imposta d'atto», quindi, non si applica alla concatenazione di più atti, in quanto ognuno di essi va tassato in autonomia. In base all'art. 20, TUR, non si può «effettuare un collegamento tra atti autonomi e distinti quanto al contenuto e ai soggetti» (non valido per la Cassazione 9.05.2014, n. 10080, 5.06.2013, n. 14150, 28.06.2013, n. 16345, 16.04.2010, n. 9162, 12.05.2008, n. 11769, 4.05.2007, n. 10273 e 7.07.2003, n. 10660).
- «L'imposta di registro permane «imposta d'atto», atto che, in assenza di elementi concreti e precisi, costituisce l'unico riferimento della volontà manifestata dalle parti contraenti e l'unico contenuto del regolamento negoziale» (motivo valido per la CTP Treviso 30.06.2010, n. 76, CTP Milano 19 novembre 2010, n. 388).
- L'art. 20, TUR, «non può essere considerata come clausola generale antielusiva nell'ambito dell'imposta di registro» (motivo valido per la CTP Prato 29 giugno 2011 n. 65, CTR Lombardia 8.03.2012, n. 32, CTP Milano 17.04.2012, n. 153, Notariato 26.03.2004, n. 95/2003/T).
- «L'estensione all'imposta di registro della clausola antielusiva di cui all'articolo 37-bis e delle relative garanzie procedurali smentisce la supposta funzione antielusiva dell'articolo 20; diversamente, l'estensione non avrebbe avuto alcuna d'essere» (motivo valido per la CTR Trento 5.08.2011, n. 59).
- «Non è consentito contrastare posizioni di vantaggio "tributario" con il richiamo all'art. 20», TUR, «trattandosi di norma volta all'interpretazione dei contratti ed atta all'accertamento di eventuali evasioni desumibili dagli atti stessi» (motivo valido per la CTR Veneto 18.05.2010, n. 66).

Studio De Stefani

Elusione - Confer. azienda e succ. cess. part.

Motivazioni sul mancato contraddittorio dell'art. 37-bis, c. 4 e 5, dprn. 600/1973

- Prima dell'avviso di liquidazione o accertamento, non è «stata applicata la procedura di contraddittorio» dell'art. 37-bis, c. 4 e 5, dprn. 600/1973 → nullità dell'atto di accertamento (valido per la CTR Toscana 10.12.2013, n. 133).
- L'avviso di liquidazione è stato annullato in quanto non preceduto dalla richiesta di chiarimenti al contribuente dell'art. 37-bis, c. 4 e 5, dprn. 600/1973, «nella quale debbono essere rappresentati i motivi in base ai quali l'amministrazione disconosce i vantaggi tributari conseguiti con gli atti contestati» (valido per la CTP Milano 21 febbraio 2011 n. 54).
- In base all'art. 20, TUR («preminente la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, seppure mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali o di singole operazioni»), il «conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente» è «configurabile come cessione di azienda, e non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20» (Cassazione 14.02.2014, n. 3481).

Studio De Stefani

Elusione - Conf. immobile e succ. cessione part.

1. **PF1 stipula mutuo ipotecario, garantito da immobile;**
2. **costituzione con altre 3 PF di Srl, con conferimento dell'immobile e accollo del mutuo da parte della Srl;**
3. **PF1 cede le sue quote della Srl al valore nominale.**



	Conferimento di fabbricato strumentale in società			Conferimento di fabbricato non strum. o terreno edificabile in società		
	Registro	Ipotecaria	Catastale	Registro	Ipotecaria	Catastale
Da privato	4% (1)	2% (1)	1% (1)	9% (2) (3)	50 euro	50 euro
Da soggetto Iva	200 euro	3,0%	1,0%	200 euro	200 euro	200 euro

(1) Minimo registro 200 euro. (2) Minimo registro 1.000 euro. (3) Se terreni agricoli: 12%.

(4) Nel «conferimento di immobili ..., la base imponibile è costituita dal valore dei beni ... conferiti, al netto delle passività e degli oneri accollati alle società» (art. 50, TUR).



Elusiva, perché fatta al posto della cessione dell'immobile (Cassazione 30.01.2013, n. 2234; si veda anche CTR Lombardia 27.04.2010, n. 54, CTR Piemonte 12.02.2010, n. 8. Si veda anche Cassazione 5.06.2013, n. 14150 e CTR Emilia Romagna 3.06.2009, n. 53).

Elusivo, anche il semplice conferim. dell'immobile + l'accollo, SENZA la cessione delle quote: (Cassazione 19.04.2013, n. 9541). Di parere contrario (→ no Elusione) CTR Emilia Romagna 26.01.2011, n. 9, CTR Lombardia 20.04.2012, n. 45, CTP Reggio Emilia 25.06.2012, n. 69.