Reddito d'impresa. Gli effetti della disposizione che ha escluso l'applicazione dei «dati» per il Registro alle imposte dirette

Cessione d'azienda senza automatismi

Lo scostamento fra valore e prezzo può essere contestato con prove «ad hoc»

Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

L'articolo 86 del Tuir disciplina la **tassazione delle plusvalenze patrimoniali** dei **beni d'impresa diversi da quelli che originano ricavi**. L'ammontare delle stesse, costituito dalla differenza fra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato, è totalmente assoggettato a **Ires**, salva la possibilità di rateizzazione in 5 anni in caso di possesso triennale. In questa disciplina rientrano anche le plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili e di aziende che richiedono una disamina aggiornata alla luce delle recenti modifiche apportate dal Dlgs 147/15. In tali casi, infatti, vanno considerate le possibili ripercussioni che si determinano fra due ambiti imposi tivi differenti, quello delle imposte indirette (registro) e quello delle dirette (Ires e Irap). Ciò sebbene l'imposta di registro sia un'imposta d'atto che si basa sul valore normale della transazione, mentre le imposte dirette dovrebbero essere ancorate al corrispettivo della stessa, che in quanto tale è liberamente determinabile e quindi può divergere dal valore normale. A lungo, purtroppo, si è assistito alla prassi dell'Agenzia volta ad applicare automaticamente le risultanze degli accertamenti operati nel comparto del registro, spesso definiti in via stragiudiziale per ragioni di praticità e convenienza, a quello delle imposte dirette. Tale comportamento si scontrava con due circostanze:

- l'acquirente poteva avere l'interesse a dirimere la controversia sull'avviamento in virtù di un onere assai contenuto (3% ai fini del registro);
- la cristallizzazione in adesione di tali importi comportava, viceversa, un onere ben più rilevante per il venditore (27,5% sulla plusvalenza ai fini Ires). Il tutto era avallato da un orientamento giurisprudenziale (Cassazione 16254/15) che poneva l'onere della prova in capo al contribuente, sebbene in diversi casi fosse stato puntualizzato che il valore di mercato può prevalere sul prezzo concordato tra le parti solo in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti (Cassazione 24054/14). Tali posizioni sono state finalmente superate dal legislatore mediante l'articolo 5 comma 3 del Dlgs 147/15 che ha introdotto una norma di interpretazione autentica, valida quindi pure per il passato e sui contenziosi in essere (Ctp Caserta 6578/02/15), in base alla quale la determinazione delle plusvalenze ai fini Ires e Irap in caso di cessione di immobili e aziende non può basarsi soltanto sui valori (accertati, dichiarati o definiti) ai fini del registro e delle imposte ipocatastali. Sotto il profilo oggettivo la norma si applica a:
  - cessioni di immobili (fabbricati e aree), compresi gli immobili merce visto il richiamo all'articolo 85 Tuir relativo ai ricavi da cessione di scorte;
  - cessioni di aziende;
  - costituzione o trasferimento di diritti reali sui predetti beni.

A seguito delle modifiche lo scostamento fra valore e prezzo può giustificare un accertamento da parte dei verificatori ai fini delle imposte dirette laddove:

- il corrispettivo sia inferiore al valore normale;
- venga accertato un comportamento antieconomico del venditore non supportato da motivazioni di difficoltà finanziaria in grado di giustificare una "svendita" dell'immobile o dell'azienda;
- vi sia un finanziamento contratto dall'acquirente superiore al corrispettivo dichiarato;
- alcune movimentazioni bancarie in prossimità dell'atto non appaiano del tutto giustificabili.

Restringendo il focus alle cessioni di azienda, le parti possono cautelarsi da eventuali contestazioni del Fisco:

- ai fini della determinazione del valore per l'imposta di registro, ricorrendo a una perizia che attesti il valore dell'azienda e dell'avviamento, supportandoli in base ai criteri che la dottrina aziendalistica detta per queste tipologie di transazioni (reddituale, misto, Dcf, multipli mercato);
- ai fini delle dirette (scostamento fra prezzo e valore che a seguito del Dlgs 147/15 non può più comportare un accertamento automatico) facendo ricorso alle motivazioni extrafiscali individuate in precedenza. Il problema non si pone ai fini Irap perché le plusvalenze da cessione d'azienda sono irrilevanti in quanto generano sempre componenti straordinarie (circolare 27/E/09). Tuttavia, occorre considerare che l'introduzione della direttiva bilanci 2013/34/Ue in vigore dal 1° gennaio 2016 ha comportato anche l'eliminazione dell'area straordinaria. Si ritiene, pertanto, che l'operazione di restyling contabile debba essere accompagnata da un'apposita normativa che ne regoli le numerose ricadute fiscali.

I PUNTI CRITICI
Rilevanti i le svendite in assenza di difficoltà finanziarie e le movimentazioni bancarie non giustificabili

© RIPRODUZIONE RISERVATA

In sintesi

01 | LE PLUSVALENZE
Sono disciplinate ai fini Ires dall'articolo 86 del Testo unico delle imposte sui redditi quale differenza fra il corrispettivo e il costo non ammortizzato. Cessioni di immobili e aziende In questi casi occorre considerare che l'ambito applicativo dell'imposta di registro è governato dal valore normale, trattandosi di un'imposta d'atto, a differenza di quello delle dirette che gravita sul corrispettivo della transazione. Chiaramente, i due elementi possono anche divergere fra di loro.

02 | LE PROBLEMATICHE
Problematiche Seguendo un'indicazione costante della giurisprudenza di legittimità, gli Uffici hanno avallato l'automatismo che porta all'applicazione delle risultanze ottenute ai fini dell'imposta di registro per la determinazione della plusvalenza rilevante ai fini delle dirette, il che ha comportato l'insorgere di un notevole contenzioso sulla questione.

03 | IL DECRETO
Il Dlgs 147/15 ha introdotto una norma di interpretazione autentica in base alla quale le plusvalenze e i ricavi ai fini Ire se Irap derivanti dalla cessione di immobili o aziende e dalla costituzione/trasferimento di diritti reali su questi beni non può basarsi soltanto sui valori utilizzati ai fini del registro e delle ipocatastali, ma deve basarsi anche su altre circostanze. Pertanto, in presenza di scostamento fra valore di mercato (registro) e prezzo (dirette) basta che vi siano adeguate motivazioni che giustifichino la differenza.

04 | LA PERIZIA
In caso di cessione di azienda ai fini della determinazione del valore da assoggettare ad imposta di registro è opportuno che si opti per una perizia distima, redatta secondo i criteri universalmente riconosciuti per tali transazioni (metodo reddituale, misto, Dcf, multipli). Essa serve a fronteggiare le possibili contestazioni da parte delle Entrate finalizzate a fare emergere un maggior valore da assoggettare a tassazione.

COMMERCIALISTI

Indetti gli esami per giugno e novembre

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 68 di ieri è stata pubblicata l'ordinanza 1° marzo 2016 del ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca che indice le sessioni di esami di Stato di abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista e di esperto contabile per i mesi di giugno (inizio il 15 per la sezione A dell'albo, il 22 per la B) e novembre (inizio il 16 per la A, il 23 per la B) 2016. I candidati devono presentare la domanda alla prima sessione entro il 23 maggio 2016 e alla seconda entro il 19 ottobre 2016. Coloro che hanno chiesto di partecipare alla prima sessione e che sono stati assenti alle prove possono presentarsi alla seconda sessione.

Riscossione

«Codice» per chi usa documenti non veritieri

Luigi Lovecchio

Con la **risoluzione** n. 14, pubblicata ieri sul sito della **Entrate**, è stato istituito il codice tributo per il pagamento della sanzione pecuniaria da chi ha presentato documentazione falsa, al fine di ottenere la sospensione legale della riscossione da parte dell'agente della riscossione.

Il codice da utilizzare nel modello F24 è 8117, mentre va utilizzato il codice 8118 per il versamento delle spese di notifica.

La procedura della sospensione legale della riscossione, prevista nell'articolo 1, commi 537 e seguenti della legge n. 228/12, consente al debitore di Equitalia di sospendere qualsiasi attività di recupero, anche cautelare, con la presentazione di una dichiarazione sostitutiva di notorietà, corredata di documentazione.

I documenti da allegare devono riferirsi a cause estintive del debito ovvero a fattispecie di sospensione della riscossione formatesi nei riguardi dell'ente creditore, alle quali Equitalia sia rimasta estranea. Si pensi ad esempio a un provvedimento di sgravio delle Entrate o a una sospensione cautelare disposta dal giudice.

© RIPRODUZIONE RISERVATA