



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RIMINI Sezione 1, riunita in udienza il 09/03/2023 alle ore 14:30 con la seguente composizione collegiale:

DI BISCEGLIE GENNARO, Presidente e Relatore
MATRANGA FRANCESCO, Giudice
ARDIGO' LUCIO, Giudice

in data 09/03/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 229/2022 depositato il 02/12/2022

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Giulia Baldiserrì - BLDGLI87T67G479M
Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

Rappresentato da [REDACTED] - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso f.dominici@pec.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Rimini - Via Macanno 47299 Rimini RN

Difeso da

Giuseppe Iacobellis - CBLGPP80P08E038Y

ed elettivamente domiciliato presso dp.rimini@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 2020 1T 004334 000 REGISTRO 2020

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: Annullamento avviso di rettifica impugnato - Vittoria di spese di lite.

Resistente/Appellato: Rigetto ricorso - Vittoria di spese di lite maggiorate.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso del 4 luglio 2022, [redacted], in qualità liquidatore e legale rappresentante della Società [redacted] - rappresentata e difesa nel presente giudizio dal dott. Fabrizio Dominici, iscritto all'Ordine dei Commercialisti di Rimini, e dall'avv. Giulia Baldiserri, del Foro di Pesaro - veniva impugnato l'avviso di rettifica e liquidazione n. 2020 1T 004334 000 emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Rimini.

La vicenda trae origine da una scrittura privata autenticata in data 28 maggio 2020 e registrata il 10 giugno 2020, con la quale la Società [redacted] cedeva due rami d'azienda alla Società [redacted] mediante il pagamento di euro 10.000,00. Tale importo corrispondeva alla differenza tra il valore delle attività e quello delle passività. In particolare, nella scrittura veniva dato atto che il valore complessivo dell'azienda era costituito: da euro 130.000,00 per l'avviamento, euro 2.000,00 per gli impianti, euro 3.000,00 per le attrezzature e le macchine elettriche ed euro 5.000,00 per mobili ed arredi. Il totale dell'attivo era quantificato, pertanto, in euro 140.000,00. Da questo venivano detratti euro 130.000,00 a titolo di passività, che erano determinate da debiti nei confronti della Società [redacted], fornitore della merce.

Col ricorso veniva precisato che le Società contraenti avevano sottoscritto un contratto di cessione d'azienda (art. 6,8,9 del contratto) ai sensi dell'art.2558 del Codice Civile. Per tale ragione l'Imposta di Registro veniva liquidata sul valore netto di trasferimento ai sensi dell'art. 51, comma 4, DPR n.131/1986. L'Ufficio, col provvedimento impugnato, "...disconosceva le passività facenti parte della cessione...e rettificava l'imponibile dichiarato nell'atto di cessione in 140.000,00,...., ai sensi dell'art. 43 comma 2 del DPR 131/1986...". Veniva evidenziato che l'Agenzia aveva qualificato l'operazione come accollo di passività "...senza porre in essere alcuna verifica in merito al requisito di inerenza di tale passività...". Veniva, pertanto, eccepita l'errata applicazione dell'art. 41, comma 2, del DPR n. 131/1986 in quanto la fattispecie in esame doveva essere regolata dall'art. 51, comma 4, del DPR richiamato. Venivano contestate le valutazioni dell'Ufficio in ordine alla inerenza delle passività indicate nel contratto e che lo avevano portato ad applicare al negozio le disposizioni riguardanti l'accollo del debito. Sul punto veniva richiamata giurisprudenza di legittimità con una dettagliata analisi degli spunti contenuti nelle sentenze richiamate, con particolare riferimento agli articoli 51 e 43 del DPR n.131/1986. Venivano richiamate le fatture relative alla fornitura di materiale alla Società [redacted] da parte della Società [redacted]. Si insisteva sulla correttezza del pagamento dell'imposta nella misura del 3% "...sull'effettivo prezzo di vendita..." (euro 10.000,00), quale risultato della differenza matematica tra l'attivo (euro 140.000,00) e passivo (euro 130.000,00) per debiti pregressi inerenti all'attività ceduta. Veniva richiamata anche giurisprudenza di merito. Veniva chiesta la trattazione del ricorso in pubblica udienza.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate per confermare la legittimità del proprio operato. In particolare, veniva rilevato che l'imponibile dell'operazione oggetto del presente giudizio - aliquota del 3% sul valore

dichiarato dalla parti (euro 10.000,00) - risultava in contrasto con il combinato disposto dagli artt. 21, comma 3, 43, comma 2, 51, comma 1, della normativa in materia, in base alla quale alla determinazione del valore di un complesso aziendale "...rileva non solo quanto effettivamente pagato, ma anche le passività trasferite alla parte acquirente unitamente al cespite, configurandosi le stesse quali accolli di debito...". Nel merito, relativamente alla eccezione per errata applicazione dell'art. 43, comma 2, DPR n.131/1986, veniva osservato che - diversamente da quanto rilevato e argomentato dalla ricorrente - la giurisprudenza di legittimità aveva da tempo chiarito che l'Imposta di Registro deve essere applicata al lordo degli oneri e delle passività che vengono trasferite. Ciò in quanto per un contratto di cessione d'azienda la base imponibile ai fini della determinazione dell'imposta in argomento non si può non tenere conto delle somme trasferite alla parte acquirente. Per tale ragione bisogna tenere conto delle somme effettivamente corrisposte a titolo di prezzo della cessione ma anche di quelle trasferite "...con modalità di pagamento diverse e idonee a sgravare l'alienante dai precedenti debiti...". Per effetto dell'orientamento richiamato col trasferimento dei debiti aziendali si era realizzato un acollo. Con la conseguenza che la rettifica era stata eseguita applicando il combinato disposto degli articoli del DPR n. 131/1986, richiamati in premessa. Veniva anche osservato che analoghe osservazioni valevano per l'ambito IVA (art.13 DPR n.633/1972). Veniva richiamata giurisprudenza di merito e legittimità e due sentenze di questa Corte sulla tematica dibattuta nel presente giudizio. Veniva, infine, ribadito che le parti avevano "...realizzato "de facto" un acollo tacito dei debiti stessi, che sono stati dedotti dal complesso dei beni aziendali determinando una corrispondente riduzione del prezzo dell'azienda...", probabilmente adeguandosi ad un indirizzo della Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato (studio n.99- 2017).

All'udienza del 9 marzo 2023, presente l'Ufficio, le conclusioni in atti venivano confermate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Valutate le ragioni esposte dalla Società ricorrente e tenuto conto delle osservazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate - che per entrambe le parti si intendono richiamate - questo Collegio ritiene il ricorso fondato. Come era stato correttamente premesso nelle due sentenze di questa Corte (già Commissione Tributaria) richiamate dall'Ufficio, la controversia in esame riguarda la liquidazione dell'Imposta di Registro a seguito di un atto formale di cessione d'azienda. In particolare, la quantificazione del reale valore risultante dal negozio (con l'indicazione delle attività e passività dell'azienda) da sottoporre a tassazione. Analoga premessa può farsi anche per l'attuale contenzioso in quanto il contrasto tra le parti è incentrato "...sulla determinazione del suo valore, quantificato dalla parte acquirente al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili, e che, invece, l'Agenzia liquida assumendo come imponibile ai fini della corresponsione del tributo il valore del compendio aziendale al lordo degli oneri e delle passività che vengono trasferiti al concessionario..." (sent. n. 165/2019). Diversamente da quanto stabilito dai Giudici che avevano già trattato la problematica, alla luce dei più recenti indirizzi indicati dalla giurisprudenza di legittimità e che sembrano ormai consolidare un solco definitivo, la base imponibile ai fini della determinazione dell'imposta di registro deve essere calcolata al netto delle passività inerenti all'attività dell'impresa. Ciò per effetto della Ordinanza n. 539 dell'11 gennaio 2022, con la quale è stato accolto il ricorso proposto da una contribuente avente ad

oggetto una fattispecie analoga a quella che qui interessa. L'Ordinanza - che conferma un principio già stabilito con precedenti sentenze, pure richiamate dalla ricorrente - valorizza un elemento importante che si ritrova nell'attività imprenditoriale e che è costituito dall'inerenza dei costi, anche nel caso di cessione d'azienda. Osservano i Giudici di legittimità che "...In tema di cessione d'azienda, per la determinazione della base imponibile non si può prescindere dall'effetto principale del contratto che, trasferendo il complesso dei beni organizzati dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, comporta anche il trasferimento all'acquirente dell'intero sistema aziendale, la cui corretta valorizzazione è strettamente connessa ad un esame complessivo dei differenti fattori economici, quali beni strumentali e non, comprese le passività, tutti funzionalmente collegati al raggiungimento del fine dell'impresa...La totalità di questi fattori costituisce la base di commisurazione del tributo, poichè esprime la capacità contributiva complessiva dell'azienda ceduta...". Dopo avere richiamato le disposizioni da applicare ai fini del calcolo della base imponibile (art.51, comma 4, TUR, art. 43, comma 2, TUR), la Corte osserva che le stesse vanno lette tenendo conto dell'art. 21, comma 3 del DPR n.131/1986 in forza del quale è consentito l'esonero espresso dalla autonoma imposizione di accolti di debiti connessi ad una cessione in quanto già tassati. "...Ne consegue che mentre le passività aziendali di cui all'art.2560 C.C., inerenti all'esercizio di attività d'impresa, vanno scomutate dal calcolo della base imponibile, gli accolti di debiti diversi vanno, invece, inseriti nel medesimo calcolo...". La Corte riprende quanto era già stato osservato con la sentenza n.27838/2018 con la quale "...In tema di imposta di registro su atti di cessione di azienda...il valore effettivo, rispetto a quello dichiarato, deve essere accertato tenendo conto del criterio di cui all'art.51, comma 4, del d.P.R.n.131 del 1986, che non esclude, peraltro, una verifica sulla inerenza delle passività risultanti dalla documentazione contabile ...". Sul punto viene ricordato che con la pronuncia n. 10218/2016 la Corte aveva già argomentato sulla distinzione tra "... passività inerenti all'azienda e passività non inerenti ai fini della determinazione della base imponibile: le prime sarebbero deducibili, mentre le seconde, per le quali sia accertata l'estraneità all'azienda, costituirebbero un'ipotesi di acollo...". Ancora, richiamando altre pronunce (n.888 e 891/2019), viene ricordato che "...questa Corte, ha precisato che i debiti aziendali trasferiti...concorrono a determinare, se inerenti, in negativo, il valore oggetto della cessione, senza che possa trovare applicazione rispetto ad essi il principio di cui al d.P.R. n.131 del 1986, art. 43, comma 2,..." e che, per la determinazione della base imponibile occorre che il controllo da parte dell'Ufficio avvenga tenendo conto delle scritture contabili obbligatorie e di atti aventi data certa. Da quanto precede, emerge che il nuovo indirizzo segnato dalla giurisprudenza di legittimità introduce, ai fini della corretta determinazione della base imponibile nella cessione d'azienda, l'elemento costituito dall'inerenza di debiti riguardanti l'attività dell'imprenditore. Nel caso in esame questo elemento è stato dedotto dalla ricorrente, che più volte lo ha richiamato facendo riferimento alle fatture per la fornitura di materiale fornito dalla Società "██████████". E non pare possano sorgere dubbi sulla circostanza che il debito che la ricorrente ha dimostrato di avere nei confronti del suo fornitore non avesse la caratteristica di inerenza rispetto all'attività aziendale in quanto "...l'inerenza delle passività discende dalla individuazione degli atti che hanno dato origine e corpo all'attività trasferita, valutando la diretta connessione del debito con l'esercizio delle attività...che consentano di individuare il confine con i debiti contratti per esigenze personali...". Sul punto si osserva che l'Ufficio non ha preso posizione, nemmeno in forma indiretta, invocando la legittimità del proprio operato solo richiamandosi a giurisprudenza di legittimità superata. Di fatto, emerge che le argomentazioni della ricorrente non sono state contestate nel corso del giudizio e tale condotta assume rilievo in relazione al principio processuale di non contestazione, previsto dall'art. 115 del Codice di Procedura Civile. Per i motivi che precedono, il ricorso risulta fondato e meritevole di accoglimento. Alla soccombenza consegue la condanna alle spese di giudizio, come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando - ogni altra contraria istanza, eccezione e deduzione disattesa o da

ritenersi assorbita - accoglie il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate alle spese di giudizio che liquida in euro 1.500,00 per compensi, oltre alle spese vive ed accessori previsti dalla legge, se dovuti.
