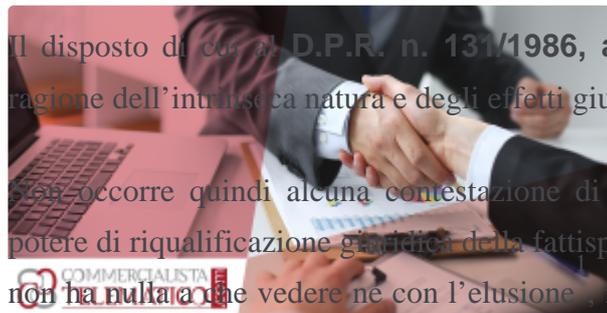


## Cessione di beni o cessione d'azienda?

di [Isabella Buscema](#)

Publicato il 21 Febbraio 2017

la cessione “isolata” di beni funzionali all’esercizio d’impresa è cessione di azienda? I lettori ci hanno segnalato un aumento dei casi di accertamento su questa fattispecie: in questo articolo puntiamo il mouse sulla corretta individuazione dell’operazione di cessione d’azienda ai fini delle imposta di registro



Il disposto di cui al D.P.R. n. 131/1986, art. 20, prevede che l’imposta debba essere applicata in ragione dell’intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione.

Non occorre quindi alcuna contestazione di annullamento del contratto, vertendosi solo in merito al potere di riqualificazione giuridica della fattispecie ad opera dell’Ufficio.<sup>2</sup> L’art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 non ha nulla a che vedere né con l’elusione, né con l’abuso del diritto. Occorre ricondurre l’art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 al proprio alveo naturale, di previsione che legittima l’Amministrazione finanziaria a tassare gli atti sottoposti a registrazione prescindendo dal loro nomen, ed avendo piuttosto riguardo agli effetti giuridici che l’assetto negoziale infine determina.

Si tratta, con ogni evidenza, di una lettura pertinente della volontà legislativa che esprime la necessità di valorizzare, ai fini del tributo in esame, l’assetto reale che con le loro pattuizioni le parti intendevano configurare. Il citato art. 20 ha la funzione di indicare il “*criterio*” di tassazione, la “*modalità*” con la quale la (corretta) fattispecie imponibile viene individuata: occorre far riferimento alle ordinarie regole civilistiche in punto di interpretazione dei contratti (l’art. 1362 c.c.) cui, inevitabilmente, l’Ufficio dovrà quindi far ricorso nella propria attività istruttoria e delle quali dovrà dar conto per motivare adeguatamente gli atti impositivi che si determini ad emettere. Tale norma può essere impiegata esclusivamente nella valutazione dell’atto sottoposto a registrazione in senso strettamente “*cartolare*”, senza esorbitare al di fuori di esso involgendo operazioni civilistiche e commerciali ivi non rappresentate.

L’art. 20 del D.P.R. n. 131/1986, che non è una norma antielusiva, non sconta le garanzie procedurali (proprio in chiave di preventivo confronto tra Fisco e parte privata) che tipicamente riguardano queste

---

ipotesi e che oggi sono nel nostro ordinamento ribadite nell'assetto definito dall'art. 10-bis della Legge n. 212/2000<sup>3</sup>.

**Sui parametri per valutare quando una serie di isolate cessioni di beni possa riqualficarsi, come una cessione di azienda o, ovviamente come ramo di essa**

Costituisce cessione di azienda il trasferimento dell'insieme di beni materiali e immateriali che complessivamente costituiscono un'impresa o una sua parte idonea a continuare un'attività economica autonoma (Cass. civ. Sez. V, 10-02-2016, n. 2636).

Le parti possono in realtà dare vita ad una vicenda riconducibile alla previsione di cui all'art. 2555 c.c. La cessione non riguarda solo singoli beni, ma un complesso organizzato di beni idoneo a permettere la prosecuzione dell'identica attività produttiva svolta dalla cedente. Il carattere precipuo dell'azienda, secondo la nozione civilistica nazionale dell'istituto, è dato dall'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa intesa come opera unificatrice dell'imprenditore funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarietà strumentale tra beni destinati alla produzione.

La scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra *“la intrinseca natura e gli effetti giuridici”* ed *“il titolo o la forma apparente”* di essi, il primo termine, unitariamente considerato assume un *“rilievo di fondo”* ed implica che *“gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria”* per cui, *“anche se non potrà prescindere dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali..., nella individuazione della materia imponibile dovrà darsi prominenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali”*.

Il tema dell'indagine non consiste nell'accertare cosa le parti<sup>4</sup> hanno scritto ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale adottato .

Deve attribuirsi rilievo preminente alla causa reale ed alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti. A tal uopo, è legittima la configurazione della cessione di azienda tutte le volte in cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo, anche solo potenziale, dall'imprenditore<sup>5</sup> per l'attività di impresa. Di conseguenza, laddove sussista una cessione di beni strumentali , atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di impresa, si deve ravvisare una cessione di azienda soggetta ad imposta di

---

<sup>6</sup> registro , mentre la cessione di singoli beni, idonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA (Cass., Sez. trib., Sent. 22 luglio 2016, n. 15175) .

A questi fini, poi, non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (conf. Cass. nn. 11457/2005, 10273/2007 e 23857/2007). Né appare ostativa alla configurabilità di una cessione di azienda la circostanza che il trasferimento contestuale sia compiuto attraverso negozi formalmente distinti, laddove i beni siano però idonei nel loro complesso e nella loro interdipendenza all'esercizio dell'impresa (Cass. n. 1405/2013), né rileva (Cass. n. 10740/2013) che per l'esercizio dell'impresa si siano rese delle integrazioni ad opera del cessionario. Non mutano la qualificazione giuridica in termini di cessione di azienda l'eventuale ingerenza del cessionario ovvero le modifiche di carattere secondario apportate all'organizzazione dei mezzi di impresa unitariamente considerati né che il ramo di azienda riceva una diversa localizzazione .

Per effetto di una serie complessa di attività negoziali e di comportamenti, si può data attuazione ad un disegno unitario finalizzato a permettere di acquisire un ramo d'azienda della cedente, ovvero di acquisire un complesso organico, anche solo parziale, di beni legati da un rapporto di complementarietà in vista della loro destinazione all'attività produttiva, senza che a ciò sia di ostacolo la mancata inclusione nella cessione anche dell'avviamento, ovvero il fatto che i beni vengano destinati ad altro settore produttivo.

Occorre guardare al risultato finale che la complessiva convenzione negoziale ha determinato, di fatto verificando se quei beni oggetto delle singole cessioni abbiano o meno mantenuto, anche presso il loro acquirente, quel rapporto di combinazione organizzata idonea a supportare l'esercizio di una attività imprenditoriale che, invero, costituisce il cuore della definizione stessa di azienda secondo l'art. 2555 c.c. . In tal senso, non sarà quindi sufficiente una mera valutazione astratta, ma la concreta verifica di questa circostanza la quale non potrà prescindere dalle concrete condizioni fattuali nelle quali l'assetto negoziale si è materializzato. Se l'acquisizione implica l'integrazione di una attività pur correlata a quella condotta ma prima non esercitata (o esercitata in termini organizzativi diversi) quanto acquistato si è in presenza di una cessione di azienda <sup>10</sup> .

Il criterio generale per la determinazione della base imponibile, in presenza di atti di cessione a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, è ancorato al valore del bene (o del diritto) dichiarato in atti

alla data di vendita. Con specifico riferimento all'ipotesi di cessione di azienda (o di diritti reali su di essa), l'articolo 51, comma 4, del Dpr 131/1986, prevede che il valore dei beni (o dei diritti) dichiarato dalle parti sia controllato dall'ufficio finanziario con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento, "*al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile*".

Nel caso di cessione di ramo di azienda, o più in generale nel caso di compravendita, qualora si sia convenuto che parte del pagamento del prezzo avvenga mediante accollo, da parte dell'acquirente, dei debiti dell'alienante, tale accollo costituisce modalità di adempimento dell'obbligazione dell'acquirente di pagare il prezzo della compravendita e, quindi, concorre a formare, ai sensi degli articoli 21, 43 e 52 Dpr 131/1986, la base imponibile soggetta all'imposta di registro sull'atto di cessione (Cassazione Ordinanza n. 24081 del 25 novembre 2015).

In caso di cessione di azienda, per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro, sono irrilevanti le modalità con cui i contraenti hanno convenuto il pagamento del corrispettivo, come nel caso di accollo dei debiti aziendali da parte del cessionario da qualificarsi come parte del corrispettivo della cessione (Corte di cassazione ordinanza n. 22099 del 31 ottobre 2016).

## Rimborso

Il cessionario è legittimato a chiedere il rimborso dell'IVA direttamente all'Amministrazione finanziaria nel caso in cui la *cessione* di più beni strumentali sia stata riqualificata dall'Ufficio come un'operazione di *cessione di azienda*, esclusa da IVA e soggetta ad imposta di registro. (Cass. civ. Sez. V, 06-12-2016, n. 24923) Il diritto alla restituzione dell'IVA erroneamente versata, in relazione ad operazione di *cessione di azienda* assoggettabile alla sola imposta di registro, sorge con il versamento trattandosi di pagamento indebito sin dall'origine, sicché è da tale data che decorre il termine biennale di decadenza per la domanda di rimborso, rilevabile anche *ex officio* dal giudice, in quanto posto a tutela di diritti patrimoniali indisponibili della Pubblica Amministrazione (Cass. civ. Sez. V, 30-09-2016, n. 19478).

21 febbraio 2017

Isabella Buscema

1 In tema d'imposta di registro, l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 attribuisce preminente rilievo all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto, rispetto al suo titolo ed alla sua forma apparente, sicché l'Amministrazione finanziaria può riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza essere tenuta a provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del potere di godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti ad un altro gruppo o individuo (Cass. 02-12-2015 n. 24594 sez. 6). In base all'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986 (T.U. imposta di registro), nella qualificazione degli atti presentati alla registrazione, occorre considerare 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, non rilevandosi decisiva, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetti. Ne deriva che, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario, sì da configurarsi come cessione di azienda, non costituente un'operazione elusiva. L'Amministrazione, pertanto, non ha l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, giacché i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20 (Cass. civ. Sez. V, 18-12-2015, n. 25487)

2 In tema di imposta di registro, la prevalenza che l'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, attribuisce alla "*intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*", impone, nella relativa loro qualificazione, di considerare 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, non rivelandosi decisiva, in ipotesi di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. Pertanto, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario (in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva ed all'evoluzione della prestazione patrimoniale tributaria dal regime della tassa a quello dell'imposta) ed 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 (CASS. 14-02-2014 n.3481 sez. 5).

3 La complessa operazione consistente nell'affitto di azienda con previsione di diritto di opzione di acquisto a favore dell'affittuaria e contestuale accollo dei debiti aziendali da imputarsi a caparra confirmatoria a garanzia del futuro acquisto a cui fa seguito la cessione dell'azienda all'affittuaria con abbattimento del valore dei beni aziendali per un importo pari al doppio della caparra pattuita in ragione del mancato esercizio del diritto di opzione, costituisce abuso del diritto in quanto operazione finalizzata al solo abbattimento del valore dei beni in sede di cessione di azienda (Cass. civ. Sez. V, 02-04-2015, n. 6718).

4 E' configurabile, senza necessità di ricorrere all'abuso del diritto, un'unitaria cessione d'azienda in caso di distinte, ma collegate operazioni di cessione di magazzino, riconoscimento d'indennizzo di spoliazione, formale trasferimento di un dipendente in posizione apicale e distacco di due dipendenti presso la società cessionaria, trasferimento di un

altro dipendente presso una società partecipata dalla cessionaria, che prosegue l'attività per conto di quest'ultima, essendo stati considerati i beni ceduti non nella loro autonoma individualità, ma quale "organizzazione" di beni finalizzata alla produzione, In tal senso, in particolare, in caso di operazioni distinte di cessione del magazzino di una società, di riconoscimento di indennizzo di spoliazione, di formale trasferimento di un dipendente in posizione apicale e distacco di due di essi presso la società presunta cessionaria, al fenomeno deve attribuirsi carattere unitario e deve ritenersi configurabile una cessione di azienda. La configurabilità di una cessione di azienda non presuppone, invero, il necessario trasferimento delle attività svolte dalla cedente alla cessionaria, in quanto sufficiente che sia trasferita (come nel caso concreto) con riferimento all'attività produttiva, una unità organizzativa autonom. (Cass. civ. Sez. V, 04-02-2015, n. 1955).

5 Ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di impresa, si deve ravvisare una cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione di singoli beni, inidonei di per se' ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA; ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, nè è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (Cass. 25-01-2002 n.897 sez. T).

6 La necessità di guardare all'intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali. Non rileva quindi ciò che le parti hanno scritto, ma cosa esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese. Ne discende che l'imposizione deve riferirsi al risultato di un comportamento sostanzialmente unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali.

7 La cessione di beni strumentali che si rivelino idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa deve riquadrarsi ai fini impositivi come una cessione di azienda.

8 In tema di Imposta di Registro la prevalenza che l'art. 20 D.P.R. n. 131/86 attribuisce alla intrinseca natura ed agli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, impone il dover considerare prevalente la causa reale e gli intenti effettivamente perseguiti dalle parti seppure intervenuta una pluralità di pattuizioni non contestuali o singole operazioni, non dovendosi considerare decisiva, ove risultino negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. (CTR Firenze 22-09-2014 n. 1765 sez. 25).

9 La cessione di azienda soggetta ad imposta proporzionale di registro e non ad iva si configura alla condizione che l'acquirente prosegua effettivamente l'attività e non si limiti a liquidare e a rivendere l'intero complesso acquisito (CTR Roma 16-05-2013 n. 238 sez. 39).

10 Deve intendersi come cessione di azienda il trasferimento di un'entità economica organizzata in maniera stabile la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità e consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo; occorre, dunque, la valutazione complessiva di una pluralità di elementi, tra loro in rapporto di interdipendenza in relazione al tipo di impresa, consistenti nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione in fatto della maggior parte del personale da parte della nuova impresa, dell'eventuale trasferimento della clientela, nonché del grado di analogia tra le attività esercitate prima o dopo la cessione. Vero è che l'ipotesi della cessione di azienda ricorre anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti e, tuttavia, per la ricorrenza di detta cessione è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa. Si deve, quindi, verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività. Si può, perciò, affermare che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia appurarsi che nei complesso di quelli ceduti permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario (Cass. 11-05-2016 n. 9575 sez. T).