

Il commercialista telematico

LA CESSIONE D'AZIENDA NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Premessa

L'azienda può essere oggetto di atti di disposizione da parte del suo titolare (alienazione a titolo oneroso o a titolo gratuito, permuta, conferimento, affitto e via dicendo) ed in tali casi è determinante stabilire quando vi sia una cessione d'azienda (o di un ramo d'azienda), e quando invece la cessione si limiti ad uno o a più beni facenti parte del complesso aziendale.

Tale distinzione assume rilevanza, oltrechè sotto il profilo civilistico, ai fini della diversa disciplina applicabile alle distinte ipotesi, anche e soprattutto ai fini tributari, in quanto ne discende la sottoposizione dell'operazione ad Imposta di Registro ovvero ad Imposta sul valore aggiunto (IVA), oltre, ovviamente, ai riflessi sulla disciplina IRES.

Infatti, come si vedrà meglio in seguito, sulla assoggettabilità della cessione d'azienda all'imposta di registro e sulla conseguente esclusione di applicabilità dell'IVA non esiste controversia. Le divergenze sorgono, invece, sulla esatta individuazione delle ipotesi di cessione di azienda ovvero di cessione di singoli beni strumentali proprio in ragione del fatto che la cessione di beni, soggetta ad IVA, si presenta neutrale agli effetti del carico fiscale.

Prima di poter affrontare l'argomento occorre però fare riferimento proprio alle norme che chiariscono il concetto di azienda e di cessione.

Aspetti civilistici

L'art. 2555 del codice civile, a questo proposito, testualmente dispone che «l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa». Questa viene individuata, in altre parole, in una universalità di fatto, cioè come un'insieme di cose staticamente considerate, ma organicamente finalizzate per l'esercizio di una attività commerciale o produttiva.

Tale definizione, insieme alle successive disposizioni contenute nello stesso capo, riguardano ogni impresa, indipendentemente dalla natura (individuale o societaria, privata o pubblica), dalla dimensione (piccola, media o grande impresa) o dall'oggetto (commerciale o agricolo).

In dottrina, pur in presenza di una nozione civilistica così chiara, si è da sempre discusso sulla natura giuridica dell'azienda, portando avanti tesi divergenti sia con riferimento alla ricostruzione della figura sia con riferimento, conseguentemente, agli effetti che da questa discendono.

Il commercialista telematico

Infatti, secondo la **teoria c.d. atomistica**¹, l'azienda costituisce una semplice pluralità di beni, singolarmente considerati, tra loro funzionalmente collegati e sui quali l'imprenditore può vantare diritti diversi (proprietà, diritti reali limitati, diritti personali di godimento). Si esclude perciò che esista un bene azienda formante oggetto di autonomo diritto di proprietà o di altro diritto reale unitario e, quindi, si attribuisce significato atecnico alle norme che parlano di proprietà o di proprietario dell'azienda e di usufrutto della stessa (artt. 2556, 2557, comma 4, 2561 del codice civile).

In sostanza, l'azienda verrebbe in considerazione unitariamente nei soli limiti fissati dal legislatore, sia per quanto attiene al trasferimento sia per quanto riguarda il suo esercizio ma, non potendovi riscontrare i caratteri dell'universalità, non risulta applicabile la relativa disciplina. Pertanto, beni idonei a costituire l'azienda sono sia le cose corporali (denaro, merci, beni mobili ed immobili) che le cose immateriali (ditta, insegna, marchi, brevetti), mentre ne sono esclusi i debiti, i crediti, l'attività dell'imprenditore e i servizi dei suoi collaboratori.

Diversamente, la **teoria c.d. unitaria** considera l'azienda come un bene unico; un bene nuovo e distinto rispetto ai singoli beni che la compongono. Si è così affermato che l'azienda è un bene immateriale, rappresentato dall'organizzazione stessa, ovvero, sempre nella stessa prospettiva, come una universalità di beni².

Si ritiene, perciò, che il titolare dell'azienda abbia sulla stessa un vero e proprio diritto di proprietà unitario, destinato a coesistere con i diritti (reali o obbligatori) che vanta sui singoli beni. Potrebbe conseguentemente tutelare il suo diritto sul complesso aziendale con gli strumenti che l'ordinamento concede al titolare del diritto di proprietà, anche se tale diritto non vanta su taluni dei beni aziendali.

La tesi più condivisa rimane comunque quella unitaria seguita anche dalla giurisprudenza, soprattutto in relazione alle ripercussioni sulla disciplina tributaria.

Non occorre che tutti i beni aziendali siano trasferiti; poiché possono essere alienati solo alcuni di questi, ciò che conta è che il complesso effettivamente alienato sia idoneo all'esercizio di una impresa, costituisca cioè un'azienda (con applicabilità, quindi, della relativa disciplina, salvo singole eccezioni) anche quando l'imprenditore stralci dalla sua azienda, ed alieni, solo una parte di essa, la quale a sua volta costituisca un complesso di beni organizzati e possa, quindi, una volta staccata dalla più vasta organizzazione preesistente, considerarsi come azienda. Rientra, quindi, nell'ambito della disciplina della cessione di azienda anche il trasferimento non dell'intera azienda ma di uno o più rami aziendali.

¹ Per la formulazione delle teorie riportate, nonché per i riferimenti bibliografici relativi agli autori, cfr. CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, Utet, 1997, vol.I, pg. 140 ss.

² «È nella organizzazione del complesso dei beni che va riconosciuta la componente immateriale caratteristica dell'azienda, o di un suo ramo, atteso che i beni, singolarmente considerati, prospettano solo la loro specifica essenza, ma la loro "organizzazione", finalizzata alla produzione, conferisce al complesso dei beni il carattere di complementarietà necessario perché possa attribuirsi ad esso la definizione di azienda.[...] Deve sottolinearsi, dunque - per impedire arbitrarie attribuzioni di qualifica - che il carattere rivelatore della azienda è la "organizzazione" dei beni per l'esercizio dell'impresa; il che induce, immancabilmente, a rimarcare l'opera unificatrice dell'imprenditore con riferimento sia al momento della cessione dei beni sia al momento del loro acquisto da parte di altro imprenditore, indipendentemente dalla circostanza che l'attività produttiva sia la stessa. Perché - lo si ribadisce - è il mantenimento del rapporto di complementarietà dei beni finalizzato alla produzione che, di per sé, determina la esatta qualificazione» (Cass. Sez. I, sent. del 28/04/1998, n.4319).

Il commercialista telematico

La Corte di Cassazione ha sempre ribadito che: «perché si abbia conferimento d'azienda (o di un ramo della medesima) è necessario che venga trasferito un **complesso di beni di per sé idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività d'impresa**, anche se non necessariamente la stessa esercitata dal conferente. E se può ammettersi che tale fattispecie ricorra anche quando il nuovo titolare debba integrare l'insieme dei beni trasferiti con ulteriori fattori produttivi (Cass. 15 gennaio 1990, n. 123; Cass. 22 novembre 1984, n. 5971), occorre tuttavia che i beni mancanti non siano tali da alterare l'unità economica e funzionale del complesso aziendale: non basta, in altre parole, che i beni conferiti abbiano fatto parte di un'azienda ma è, altresì, necessario che essi, per le loro caratteristiche e il loro collegamento funzionale, rendano possibile lo svolgimento di una specifica impresa³»

Pertanto, si ha cessione di azienda quando «i contraenti pattuiscono il trasferimento dei **beni organizzati in vista dell'esercizio dell'impresa**; non occorre che venga ceduta l'impresa quale attività economica in corso, essendo sufficiente che il complesso dei beni presenti una attitudine a tale esercizio, ovvero una potenzialità produttiva: in tal senso, Cass., 9 luglio 1992 n. 8362. Si ammette la sussistenza di una cessione di azienda anche se i contraenti escludono dal contratto determinati beni aziendali, purché risulti che le parti hanno inteso trasferire non una semplice somma di beni, bensì un complesso organico unitariamente considerato (Cass., 9 agosto 1991 n. 8678)⁴».

In un caso sottoposto all'esame della Corte è stata invocata la disciplina dell'azienda anche per regolare la vicenda giuridica «di complessi di beni - unitariamente organizzati in funzione dell'esercizio di una attività economica - pur se l'impresa non sia ancora iniziata o sia stata sospesa»⁵.

È fuor di dubbio quindi che l'azienda costituisca un complesso di beni organizzato per l'esercizio di un'impresa; ma di una impresa specifica e ben individuata, non di una qualsiasi possibile impresa astrattamente ipotizzabile.

Infatti, «se è vero che, per la configurabilità dell'azienda, non è indispensabile che l'impresa sia in atto, nondimeno occorre che ne siano percepibili i potenziali elementi di identificazione ed, in specie, il settore commerciale in cui quell'impresa opera o opererà. Non è invece possibile parlare di azienda come se si trattasse di un insieme vuoto, ossia di un complesso di beni astrattamente utilizzabili in funzione commerciale, ma non specificamente volti ad un determinato commercio (nemmeno potenzialmente individuato), perché la loro caratteristica essenziale è di essere organizzati al conseguimento di un fine, che deve perciò essere ben percepibile.

Si potrà ammettere (si veda Cass. n. 4319/98) che i beni così organizzati sono poi utilizzabili dal cessionario dell'azienda (o di un suo ramo) per attività imprenditoriali anche diverse da quelle specificamente esercitate dal cedente; ma è pur sempre indispensabile che quel vincolo di organizzazione sussista. E ciò tanto più quando, trattandosi dell'asserito trasferimento non dell'azienda nella sua interezza, ma solo di un certo numero di beni strumentali al suo esercizio, il confine tra la figura della cessione d'azienda (o di un ramo di essa) e quella della vendita dei singoli beni atomisticamente considerati rischia inevitabilmente di farsi più sottile: onde più che mai è indispensabile, per poter ravvisare la prima delle due suaccennate figure, che il

³ Cass. Sez. I, Sent. del 21/10/1995, n.10993.

⁴ Cass., Sez. Trib., Sent. del 25/01/2002, n.897.

Il commercialista telematico

vincolo di organizzazione teleologica esistente tra detti beni permanga e sia chiaramente identificabile, ad onta del loro distacco dal precedente complesso unitario dell'azienda⁶».

Si è in precedenza accennato come, in via di principio, nulla osta alla configurazione di una **cessione parziale dell'azienda**, proprio in quanto essa va riguardata come un complesso organizzato di beni in funzione della attività d'impresa, è sempre concepibile la suddivisione di questo complesso in più complessi con la costituzione di parti, che, a loro volta, si presentino ciascuna come un complesso organizzato di beni e, quindi, in caso di acquisto di autonomia, come azienda.

In questo senso, del resto, si è già pronunciata la Suprema Corte⁷ quando ha ritenuto realizzare la fattispecie in esame anche nel caso di trasferimento non dell'intera azienda ma di singole unità produttive suscettibili di costituire idoneo e completo strumento di impresa (sent. 18 agosto 1979 n. 3901; 8 gennaio 1983 n. 138; 21 gennaio 1985 n. 237; 5 luglio 1986 n. 413).

Il carattere unitario dell'atto di cessione importa il trasferimento di tutti gli elementi costituenti l'universitas senza necessità di una specifica pattuizione nell'atto di trasferimento (Cass. 9.9.1978 n. 4094; Cass. 13.7.1973 n. 2031 ed altre)⁸.

Ciò che interessa è che «i beni ceduti devono essere legati, per essere definiti "azienda" (o ramo di...), in un rapporto, di complementarietà finalizzata alla produzione sia per il cedente che per il cessionario. In effetti, tale complementarietà non è esclusa né dalla circostanza che il tipo di produttività realizzata con quel complesso di beni sia diversa da quella che il cedente perseguiva, né dalla circostanza che "quell'insieme produttivo" sia destinato ad operare sotto altra "ditta".

Né, al fine di identificare l'oggetto dell'atto di trasferimento nell'azienda (o nel ramo) e non nei singoli beni - è indispensabile la successione in tutti, o in alcuni, dei rapporti, creditori - debitori esistenti. Questi "possono" essere in atto ma possono non esserlo, atteso che il complesso di beni finalizzati alla produzione - e, quindi, l'azienda resta tale anche sulla sola base della sua potenzialità produttiva, indipendentemente dalla esistenza, in capo al cedente, di rapporti creditori/debitori. Affermazione, questa, consentita dalla stessa disciplina della successione nei contratti, in caso di cessione dell'azienda (art. 2558 c.c.)⁹.

Neppure l'**avviamento** costituisce componente essenziale dell'azienda posto che «esso presuppone sia l'attualità, o l'esistenza almeno non remota, della produzione - che può non esistere senza che, per carenza di tale fattore, debba escludersi l'esistenza della azienda - sia, per darvi rilevanza, "la identità di produzione" anche da parte del cessionario. Mentre non può escludersi che costituisca "azienda" il complesso dei beni, organizzato per la produzione, trasferito ad imprenditore che operi in settore diverso ma che possa apportare in quel settore beni prodotti proprio dal complesso dei beni già organizzati per la produzione da imprenditore di altro settore»¹⁰.

Il giudizio di complementarietà dei beni, nel quadro della loro complessiva organizzazione finalizzata alla produzione, è peraltro giudizio di fatto, sottratto al giudice di legittimità se congruamente motivato ed

⁵ Cass., Sez. I, sent. del 13/12/1996, n.11149.

⁶ Cass., Sez. I, sent. del 27/02/2004, n.3973.

⁷ Cass., Sez. Lav., sent. del 05/08/1988, n.4845.

⁸ Cass. Sez.II, sent. del 27/03/1996, n 2714.

⁹ Cass. Sez. I, sent. del 28/04/1998, n.4319.

¹⁰ Cass. Sez. I, sent. del 28/04/1998, n.4319.

Il commercialista telematico

immune da vizi e deve ritenersi logicamente e giuridicamente corretto se è stato formulato alla stregua dei principi enunciati.

Per quanto interessa, in questa sede, poter individuare nel singolo contratto, o nella serie di atti dispositivi, gli elementi di una cessione d'azienda ovvero della cessione di uno o più beni facenti parte dell'azienda, si è affermato che non può essere sufficiente il riferimento alla mera volontà espressa dalle parti contraenti. Infatti, per stabilire se vi è o meno cessione d'azienda occorre aver riguardo più che **all'intenzione soggettiva dei contraenti, alle qualità oggettive del complesso dei beni trasferito.**

In tal senso, si è espressa ancora la Corte di Cassazione: «la cessione di azienda nella sua accezione civilistica, recepita dal diritto tributario, va apprezzata sulla base di parametri obiettivi, non rilevando l'intenzione, in ipotesi paradossalmente espressa nello stesso negozio traslativo, di "smembrare" l'azienda che si acquista ovvero da destinare a diversa attività produttiva, non restandone alterata l'oggettiva portata del trasferimento riguardante un complesso di beni organizzati»¹¹.

Tuttavia, in numerose altre occasioni, la Corte è tornata sul punto rivelando un orientamento completamente antitetico a quello appena riportato. È stata infatti la stessa Corte ad attribuire rilievo alla volontà delle parti, espressa nel contratto, qualora queste «abbiano inteso trasferire non una semplice somma di beni individualmente distinti e suscettibili di continuare ciascuno ad essere destinato all'esercizio di un'impresa, ma un insieme di elementi costituenti un complesso organico unitariamente considerato e idoneo a consentire la continuazione dell'esercizio di quella determinata azienda anche se ridotto o in parte ristrutturato rispetto a quello precedente alla cessione»¹².

Ed invero, si è costantemente affermato il principio che «la determinazione della esatta figura contrattuale può discendere dalla destinazione prevista per il complesso di beni compravenduti sicché è decisivo individuare il fine economico dell'imprenditore per connotare la fattispecie della esatta qualificazione giuridica. In particolare (cfr. Cass., nn. 3178/75; 3898/77), la distinzione tra affitto di azienda ed affitto di immobile con pertinenza (o di compravendita dell'una o dell'altro) si fonda, per l'appunto, sulla considerazione che le parti hanno avuto dei beni oggetto del contratto; e, dunque, dovrà definirsi di affitto (o di cessione) di azienda il contratto in cui i beni non sono stati considerati nella loro individualità giuridica, ma nel loro complesso, in un rapporto di interdipendenza e di complementarietà con gli altri elementi, in ragione del fine economico perseguito dall'imprenditore; dovrà considerarsi di «affitto» (o di cessione) di immobile il contratto in cui all'immobile si dà rilievo come elemento principale al quale afferiscono in rapporto di accessorietà gli altri beni; questi non perdono la propria individualità economica, ma sono funzionalmente connessi al bene principale.

Il fine economico perseguito dall'imprenditore, tuttavia, non è necessariamente collegato ad una realtà operativa perché ben può essere determinante «l'esistenza» della organizzazione finalizzata all'esercizio dell'impresa. Non può, perciò, escludersi la cessione - o l'affitto di azienda - solo perché, per la mancanza di alcuni elementi, essa non è in condizione di funzionare: come non può escludersi il trasferimento - o l'affitto - di azienda perché non è stata prevista la cessione dei contratti aziendali o il trasferimento dei rapporti

¹¹ Cass. Sez.I, Sent. del 23/01/1990, n.353.

¹² Cass. Sez.I, Sent. del 09/08/1991, n. 8678.

Il commercialista telematico

giuridici attivi e passivi. Questi elementi attengono alla continuità dell'azienda che è cosa diversa dalla sua cessione.

In definitiva, «la produttività» può atteggiarsi come conseguenza potenziale dell'organizzazione dei beni (Cass., n. 4009/81) proprio in considerazione del preminente rilievo che deve riconoscersi al fine che l'imprenditore si è proposto; ed al riguardo, quella del giudice del merito è indagine di fatto, sottratta al controllo di legittimità se immune da vizi logico giuridici»¹³.

A questo proposito la giurisprudenza di legittimità è intervenuta proprio per individuare i limiti tra le ipotesi di **affitto di azienda**, **locazione di immobile** ed **affitto di cose produttive**.

Sussiste *affitto di azienda* «quando oggetto del contratto sia un complesso unitario di beni, anche se immobili, concessi in godimento, in quanto organizzati per la produzione o lo scambio di beni o di servizi, in modo che anche l'immobile si trova in situazione di interdipendenza e complementarità con gli altri beni».

Si ha, invece, *locazione di immobile* qualora «questo sia specificamente considerato nella sua individuabilità e consistenza effettiva, con funzione prevalente rispetto ad altri eventuali beni che abbiano carattere accessorio e non siano collegati tra loro da un vincolo che li unifichi ai fini produttivi».

Si ha, infine, *affitto di cose produttive* nel caso in cui «i beni, che ne formano oggetto, siano produttivi, ma non siano organizzati in un complesso unitario, finalizzato alla produzione»¹⁴.

Insomma, la cessione in godimento di un immobile, adibito allo svolgimento di attività produttiva, integra locazione di immobile o affitto di azienda, a seconda che oggetto del contratto sia l'immobile, inteso come unità produttiva, ovvero una più vasta ed organica unità, capace di autonoma vita economica, di cui l'immobile costituisce una componente, legata da un rapporto di complementarità e di interdipendenza con gli altri elementi aziendali (cfr. Cass. 2132/1980; 3547/1980; 1498/1984).

Il procedimento di qualificazione del contratto consta di due momenti: la ricerca ed individuazione della comune volontà dei contraenti e la sussunzione di tale comune volontà nello schema legale corrispondente: «mentre le operazioni del primo momento sono espressione tipica di un'attività discrezionale del giudice di merito, il cui risultato è sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione o per violazione dei canoni di ermeneutica contrattuale, quelle del secondo momento, risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche, sono censurabili in sede di legittimità sia per quanto attiene alla descrizione del modello della fattispecie legale sia per quanto riguarda la rilevanza qualificante degli elementi di fatto accertati.

In particolare, al fine di accertare se ricorra affitto di azienda o altra figura negoziale, occorre procedere ad una duplice indagine, interpretando, da un lato, la comune intenzione delle parti, a prescindere dalle espressioni dalle stesse adoperate per qualificare il rapporto, ed avendo, dall'altro, riguardo alla obiettiva consistenza dei beni dedotti in contratto (cfr.- tra tutte: Cass. 1498/1984).

L'affitto di azienda ha carattere globale ed unitario ed importa la cessione in godimento di ogni elemento dell'azienda stessa - costituente una universitas rerum - come "naturale negotii" e, quindi, senza necessità di specifica pattuizione (Cass. 2031/1973)»¹⁵.

L'articolo 2556 del Codice Civile consente che l'azienda possa costituire oggetto dei più svariati negozi giuridici, atti a trasferire la titolarità o il semplice godimento. Comunque, quando si parla di cessione d'azienda di regola si fa riferimento allo schema del contratto di vendita, in cui il corrispettivo è

¹³ Cass. Sez.I, Sent. del 26/07/1993, n. 8365.

¹⁴ Cass. Sez.III, Sent. del 17/04/1996, n. 3627.

¹⁵ Cass. Sez.III, Sent. del 17/04/1996, n. 3627.

Il commercialista telematico

rappresentato da un prezzo. Naturalmente, la cessione può anche essere a titolo gratuito: in tal caso, si rientra nello schema della donazione.

L'alienazione frazionata di singoli elementi aziendali, in quanto tendenti a trasferire il complesso aziendale o comunque un'unità organica produttiva dell'azienda stessa, può essere considerata una cessione d'azienda,¹⁶ mentre una cessione frazionata d'azienda a soggetti diversi non è considerata cessione d'azienda in quanto non si trasferisce un'unità organica produttiva¹⁷.

Lecce, aprile 2005

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi

www.studiotributariovillani.it -

e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

¹⁶ Ris. Min. 04-12-1990, n. 660026, C.T.C. 5/4/85 Numero 3270

¹⁷ C.T.C. 6/6/1985 n. 5529.