

CESSIONE SIMULATA DI RAMO DI AZIENDA

di Fabio Balestra

Premessa

Solitamente gli studi professionali si trovano a riscontrare situazioni dove una società cede beni strumentali e rimanenze invece che cedere l'azienda o un ramo di essa al fine di evitare la tassazione della plusvalenza e l'imposta di registro.

La finalità di risparmio indebito viene tuttavia punita pesantemente dagli organi verificatori che procedono a riqualificare gli atti ricalcolando imposte ed irrogando sanzioni.

Senonché la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 4500 del 08/03/2016 esamina il caso esattamente contrario e cioè quello della riqualificazione di un atto di cessione di ramo di azienda in un atto di mera cessione di beni strumentali.

Infatti nel caso in esame la necessità del cedente non è evidentemente quella di sfuggire a pesanti tassazioni ma quella di trasferire personale da una società all'altra per poi smembrare la società acquirente ed espellere eccedenze di personale.

Le fattispecie sono semplicemente le due facce della stessa medaglia e dunque nel presente lavoro si intende esaminare gli effetti delle riqualificazioni degli atti sia in un senso che nell'altro.

La successione dei contratti

L'azienda viene definita dall'art. 2555 c.c. come *"il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

La dottrina economico aziendale definisce il concetto d'azienda come

"un sistema di forze economiche, cioè un insieme di energie personali, mezzi patrimoniali e condizioni varie, operanti congiuntamente per il raggiungimento di determinati fini".

In base a ciò, si desume che la cessione d'azienda è il **trasferimento a titolo oneroso della proprietà di beni aziendali idonei all'effettuazione di un'attività economica organizzata**. Se tale condizione non risulta soddisfatta, si perde la qualificazione giuridica di cessione d'azienda come *"universitas"* mutandosi in una cessione *"frazionata"* dei singoli beni facente parte.

La cessione può riguardare anche solo una **parte dei beni aziendali** (si parlerà in tal caso di ramo d'azienda) rilevando a tal fine solo l'idoneità degli stessi a consentire l'avvio o la continuazione di un'attività economica organizzata.

A norma dell'art. 2556 c.c. il contratto di cessione d'azienda deve essere redatto per iscritto e in **forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata** al fine della sua iscrizione nel Registro delle imprese nei 30 giorni successivi la stipulazione, a cura del notaio rogante o autenticante.

La cessione d'azienda comporta il sorgere di una serie di vincoli per le parti contraenti stabiliti dal legislatore per garantire l'effettiva esecuzione del contratto e la continuità dei rapporti con i terzi soggetti collegati a vario titolo all'azienda ceduta.

A tal proposito, la recente sentenza della Corte di Cassazione del 08/03/2016 n. 4500 si è espressa sottolineando il fatto che occorre un'attenta **valutazione sulla natura del ramo ceduto**, onde evitare che si possa aggirare di fatto la finalità della norma, che vuole scongiurare l'ipotesi che il trasferimento sia null'altro che una forma incontrollata di espulsione di eccedenze di personale, visto che la **cessione di un ramo d'azienda comporta la cessione dei contratti di lavoro**, senza che venga richiesto il consenso del lavoratore.

L'art. 2558 c.c. disciplina la successione dei contratti in generale e prevede che:

“Se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale”.

Tale norma ha lo **scopo di preservare il valore economico** del complesso trasferito che è in buona parte dovuto ad una serie di rapporti contrattuali (clienti, fornitori, forza lavoro, beni strumentali, ecc).

La successione automatica è derogabile in tre casi:

- patto contrario tra cedente e cessionario;
- natura personale del contratto;
- recesso del terzo contraente per giusta causa.

Per i **contratti di locazione** la successione può avvenire senza il consenso del locatore ma lo stesso deve essere avvertito tramite lettera raccomandata e può recedere entro 30 giorni se sussistono gravi motivi; il cedente non è inoltre liberato dalle obbligazioni assunte senza il consenso espresso del locatore.

Una disciplina particolare, che si distacca da quanto previsto dall'art. 2558 c.c., viene assunta per la **successione dei contratti di lavoro dipendente** (art. 2112 c.c).

L'art. 2112 c. 1 c.c recita:

*“In caso di trasferimento d’azienda **il rapporto di lavoro continua con il cessionario e il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano**”.*

Lo stesso articolo continua prevedendo una **responsabilità solidale fra cedente e cessionario** per tutti i **crediti che il lavoratore aveva al momento del trasferimento**. Inoltre, si riconosce al dipendente il **diritto di mantenere presso il cessionario l’identica posizione contrattuale con il cedente**, sia in termini di contratti collettivi che di contratti integrativi aziendali.

La disposizione appena citata, al contrario di quella contenuta nell’art. 2558 c.c, ha carattere imperativo poiché non ammette patto contrario tra cedente e cessionario.

La norma, benché possa essere letta anche come la volontà del legislatore di assicurare all’azienda il godimento della risorsa produttiva più importante, le energie personali (senza la quale perderebbe grandissima parte della sua funzionalità e, quindi, del suo valore) è sicuramente dettata dalla **esigenza di tutelare i diritti del lavoratore**.

La recente sentenza della Corte di Cassazione del 08/03/2016 n. 4500 **ha ritenuto illegittima la cessione effettuata da una società di telecomunicazioni di un ramo d’azienda** in quanto a distanza di soli tre mesi dal trasferimento la parte ceduta era stata completamente ristrutturata, con lo smembramento in tre centri di servizio, a loro volta nuovamente ceduti ad una terza impresa, così che **il ramo ceduto di fatto non aveva mai assunto una sua autonoma operatività dopo la cessione**.

Oltretutto, **i beni materiali** trasferiti, consistenti in computer, scrivanie, armadi ecc... erano di **consistenza esigua** rispetto all’importanza che avrebbe dovuto assumere la nuova struttura.

La sussistenza di tali avvenimenti sono stati ritenuti sufficienti da non poter considerare il complesso economico trasferito come una cessione d’azienda bensì come una **cessione di singoli beni**.

Secondo Cassazione, i lavori di ristrutturazione avvenuti immediatamente dopo la cessione d’azienda che ha portato con sé un trasferimento di personale ma con una scarsa rilevanza di beni materiali, sono stati presupposti fondamentali per classificare ciò che veniva definito come “cessione d’azienda” ad una **mera organizzazione della struttura del personale**.

Nota bene

Sul piano processuale la sentenza ricorda che l'onere di allegare e provare l'insieme dei fatti necessari a configurare il trasferimento di un ramo d'azienda **grava** sempre sulla **società cedente**, poiché incombe su chi intende avvalersi degli effetti previsti dall'art. 2112 c.c. fornire la prova dell'esistenza di tutti i requisiti che ne condizionano l'operatività, trattandosi di un'eccezione al principio generale del necessario consenso del lavoratore ceduto per perfezionare il mutamento della titolarità del rapporto di lavoro.

La fiscalità della cessione di azienda

La cessione d'azienda comporta in capo al cedente il sorgere di una **plusvalenza/minusvalenza calcolata come differenza fra il prezzo di cessione e il valore netto contabile degli elementi patrimoniali trasferiti**.

La modalità di tassazione della **plusvalenza** è disciplinata dall'art. 86 del tuir il quale prevede che la stessa **concorre a formare il reddito d'esercizio nel corso del quale è stata realizzata**.

In alternativa, **se l'azienda è posseduta per almeno 3 anni, è possibile ripartire la plusvalenza da cessione in quote costanti nell'esercizio in cui si è manifestata e nei 4 successivi**.

In particolare, la rateizzazione della tassazione della plusvalenza è preclusa per l'imprenditore individuale che:

- cede l'intera ed unica azienda oppure,
- opti per la tassazione separata.

L'art. 17 del tuir prevede la possibilità, per **gli imprenditori individuali** di assoggettare la plusvalenza da cessione a **tassazione separata se l'azienda è posseduta da oltre 5 anni**.

Tale agevolazione ha l'evidente scopo di evitare che la plusvalenza maturata in diversi anni di attività rientri nella tassazione ad aliquote progressive in un unico periodo d'imposta, determinando un'evidente incongruenza.

Inoltre, un altro vantaggio da non trascurare in caso di assoggettamento a tassazione separata è che tale regime non prevede l'applicazione delle addizionali comunali e regionali Irpef, oltre che non è dovuta contribuzione previdenziale.

<u>TRATTAMENTO FISCALE DELLA PLUSVALENZA DA CESSIONE</u>			
SOGGETTO CEDENTE	PERIODO DI POSSESSO		
	Inferiore a 3 anni	Non inferiore a 3 anni	Superiore a 5 anni
Società non estinta a seguito della cessione	Integrale concorso alla formazione del reddito nell'esercizio di realizzo	Rateazione in massimo 5 esercizi	
Imprenditore individuale che mantiene la qualifica di imprenditore a seguito della cessione	Integrale concorso alla formazione del reddito nell'esercizio di realizzo	Rateazione in massimo 5 esercizi	Tassazione separata
Imprenditore individuale che perde la qualifica di imprenditore a seguito della cessione	Integrale concorso alla formazione del reddito nell'esercizio di realizzo		Tassazione separata

L'eventuale **minusvalenza** da cessione, disciplinata dall'art. 101 co 1 D.P.R. n. 917/1986, invece, **concorre alla formazione del reddito imponibile nell'esercizio di realizzo**.

Occorre tuttavia rilevare che il confine fra cessione di una pluralità di beni, soggette ad IVA, e la cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro, non sempre è oggettivamente identificabile.

È importante **valutare e riconoscere una cessione frazionata** di beni rispetto ad una cessione d'azienda o ramo di essa poiché si determinano conseguenze fiscali e civilistiche completamente diverse fra loro.

La cessione d'azienda o ramo d'azienda è **esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA**, ai sensi dell'art. 2, c. 2, lett b, D.P.R. 633/1972.

L'esclusione dal campo di applicazione IVA determina, per contro, l'applicazione all'atto di cessione d'azienda dell'**imposta di registro** in misura **proporzionale**.

La base imponibile ai fini dell'imposta di registro risulta essere non il valore dichiarato nell'atto di trasferimento ma, ai sensi dell'art. 51 D.P.R. 131/1986, il "**valore venale in comune commercio**". Ciò significa che l'amministrazione finanziaria può disconoscere il valore dichiarato e procedere ad una sua rideterminazione, dovendo comunque tener conto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie.

Le passività vengono imputate ai diversi beni in proporzione al rispettivo valore senza considerare eventuali correlazioni specifiche tra singoli beni e specifiche passività.

L'imposta di registro si determina mediante l'applicazione al valore dei singoli beni facenti parte del complesso di aliquote risultanti dalla tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986.

Il decreto di riferimento prevede, a seconda del tipo di bene trasferito, diverse aliquote applicabili.

In particolar modo, **in caso di trasferimento** di:

- **beni immobili**, le aliquote variano **dal 9 % al 12 %** a seconda della natura del bene stesso.
- **beni mobili**, (compreso l'avviamento), l'aliquota è pari al **3%**.

Nota Bene

Questa distinzione si ha solo se per i singoli beni con aliquote diverse vengono pattuiti corrispettivi distinti, in caso contrario (se viene cioè stabilito un valore unico per l'intero complesso) si applicherà per l'intero l'aliquota più elevata.

Le imposte ipotecarie e catastali sono dovute se fra i beni componenti il patrimonio trasferito sono compresi anche immobili ed occorra quindi effettuare trascrizioni nei pubblici registri immobiliari.

Per effetto delle modifiche di cui all' articolo 26 Dl n. 104/2013, per gli immobili che sono oggetto di trascrizione, **le ipocatastali sono pari rispettivamente a:**

- 50 € per **l'imposta ipotecaria** ,
- 50 € per **l'imposta catastale**.

La cessione frazionata di beni: implicazioni

La cessione di singoli beni aziendali, si differenzia sostanzialmente da una cessione d'azienda o ramo di essa perché risulta senza dubbio fiscalmente più vantaggiosa della cessione in blocco dell'intera azienda.

La cessione frazionata dei singoli beni comporta l'applicazione dell' **IVA** nella fattura con la quale si cedono beni ed eventuali rimanenze finali

CESSIONE DI BENI E RIMANENZE



IVA



Detraibile in capo
al cessionario

Inoltre, la base imponibile ai fini IVA è data dal corrispettivo pattuito e non come invece accade in caso di cessione di azienda dal “*valore venale in comune commercio*” e quindi non c’è nessuna possibilità di rettifica di valore da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Altresì, in caso di cessione frazionata, l’Amministrazione finanziaria non vedrà corrisposta imposta di registro.

In sintesi:

	CESSIONE D’AZIENDA O RAMO D’AZIENDA	CESSIONE FRAZIONATA DEI SINGOLI BENI
Imposta di registro	Sì (in misura proporzionale)	No
Iva	No	Sì
Controllo della base imponibile da parte dell’Amministrazione Finanziaria	Sì	No

Conclusioni

Per poter riconoscere a livello giuridico una cessione d’azienda occorre svolgere un’attenta analisi nel complesso di beni e nei rapporti contrattuali che si intende trasferire.

Infatti la consistenza patrimoniale del complesso di beni trasferiti in un ottica di una cessione di azienda risulta estremamente rilevante perché un piccolo

ammontare di beni, l'assenza di contratti e di personale, certamente possono spingere a valutare come corretta l'ipotesi di una cessione di beni mobili.

Anche l'assenza di rimanenze e la non continuazione della medesima attività nei locali dove il cedente esercitava la propria impresa porta con sé gli indizi di una cessione di beni e non di una cessione di azienda.

Al contrario nel caso in cui il complesso di attrezzature e altri beni sia di notevole entità, i contratti necessari all'esercizio dell'attività, magari anche in forma scritta, vengano ceduti nella loro totalità, come avvenga del resto con il personale dipendente, si può tranquillamente propendere verso la cessione di azienda.

Tuttavia ogni caso va esaminato separatamente.

Infatti, come nel caso esaminato dalla recente sentenza della Corte di Cassazione del 08/03/2016 n. 4500, la cessione d'azienda viene strumentalmente utilizzata come un mezzo utile a trasferire in base a proprie esigenze la forza lavoro senza il consenso da parte dei lavoratori.

Anche in questo caso gli elementi di valutazione saranno i medesimi anche se la fattispecie esaminata dalla suprema Corte nella sentenza pocanzi citata appare meno diffusa.

Riqualificazione di cessione di azienda in cessione di beni

- Mantenimento della forza lavoro in capo al cedente
- Applicazione di IVA con relative sanzioni sul valore di beni ceduti

Riqualificazione di cessione di beni in cessione di azienda

- Applicazione di imposte dirette su avviamento determinato dall'Ufficio e relative sanzioni
- Applicazione di imposta di registro con aliquota proporzionali (3% su avviamento)
- Recupero dell'IVA detratta in capo al cessionario con irrogazione di sanzioni

12 maggio 2016

Fabio Carriolo