



Cassazione, ordinanza n.19544 del 9 novembre 2012: cessione di singoli beni o cessione d'azienda?

Il diverso regime di tassazione ai fini delle imposte indirette della cessione d'azienda rispetto alla cessione di singoli beni

Secondo quanto previsto dall'art.2, co.3, lett.b) del DPR n.633/72, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non sono considerate "cessioni di beni" quelle aventi ad oggetto aziende o rami di azienda.

Pertanto, in virtù del c.d. principio di alternatività tra Iva e imposta di registro, sancito dall'art.40 del DPR n.131/86, la cessione d'azienda, in quanto esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, risulta soggetta all'imposta di registro avendo riguardo, ai sensi dell'art.51 del DPR n.131/86, al valore complessivo dei beni che la compongono, compreso l'avviamento.

Il trasferimento di singoli beni che non sono idonei a costituire un complesso aziendale rimane, invece, soggetto all'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

Pertanto, la cessione d'azienda si rivela un'operazione fiscalmente più onerosa rispetto alla cessione dei singoli beni che la compongono in quanto:

l'imposta sul valore aggiunto	mentre l'imposta di registro
è nella generalità dei casi "neutrale" in quanto detraibile, salvo applicazione del c.d. pro-rata di indetraibilità;	rappresenta un onere non recuperabile, che oltretutto grava anche sulla componente di valore imputabile ad avviamento (il quale, invece, non emerge nel caso di cessione di singoli beni).


Per tale ragione è ricorrente da parte degli operatori la pratica di eludere il pagamento dell'imposta di registro mediante atti di cessione dei singoli beni costituenti un'azienda (spesso frazionati nel tempo) anziché stipulare un atto di cessione d'azienda. Tale operazione è nota come la cessione d'azienda c.d. "spezzatino".

Al di là dei profili elusivi, la disciplina tributaria diversificata nell'ambito della tassazione indiretta, per le vicende legate all'azienda, rispetto alla vendita di singoli beni, richiede di individuare di volta in volta se l'atto giuridico posto in essere dalle parti riguardi un'azienda oppure singoli beni.

In proposito, è principio consolidato che tale distinzione (la quale in concreto si rivela non sempre agevole) deve essere condotta secondo criteri oggettivi, dovendosi guardare al risultato realmente perseguito e non al *nomen* dato al contratto dalle parti.

In tal senso la Cassazione ha più volte ribadito che risulta applicabile al caso di specie il disposto di cui all'art.20 del DPR n.131/86 in base al quale, in tema d'interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, rilevano l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli stessi, al di là del titolo e della forma apparente. Ciò comporta che, nella qualificazione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti.

Con le [sentenze n.9162/10 e n.9163/10](#) la Cassazione ha, inoltre, chiarito che l'art.20 del DPR n.131/86 opera "a prescindere dalla sussistenza o insussistenza di un intento elusivo".

 Dunque, in base all'applicazione del citato art.20 del DPR n.131/86, l'Ufficio può riqualificare l'atto come cessione d'azienda, applicando l'imposta proporzionale di registro, tutte le volte in cui oggetto della compravendita è nella sostanza un complesso aziendale, al di là degli effettivi intenti elusivi perseguiti dalle parti.

L'Ordinanza della Cassazione n.19544 del 2012

Le complesse problematiche relative alla qualificazione del negozio giuridico come cessione d'azienda rispetto alla cessione di singoli beni hanno ingenerato un copioso contenzioso in materia.

In tale ambito si pone la recente [ordinanza n.19544 del 9 novembre 2012](#) della Cassazione Civile, Sez. VI (udienza del 10 ottobre 2012) la quale ha riguardato una controversia tributaria sorta con riferimento alla cessione, a seguito di un accordo transattivo, di un complesso di beni (presumibilmente automezzi per il trasporto pubblico di persone) da parte di una società per azioni verso la Regione Lazio.

Tale cessione avvenne nell'ambito di una complessa operazione che prevedeva il successivo conferimento dei predetti beni ad un consorzio costituito fra il Comune di Roma e le cinque province del Lazio per la gestione dei servizi pubblici di trasporto di persone. Nel caso di specie, la cessione era stata assoggettata ad Iva nel presupposto che i beni non costituissero un complesso aziendale, mentre l'Ufficio aveva ritenuto che si trattasse di cessione di azienda per cui aveva richiesto l'applicazione dell'imposta di registro. La Commissione Tributaria Regionale aveva respinto le pretese dell'Ufficio sostenendo che nel caso di specie dovesse essere esclusa la possibilità di configurare un negozio di cessione d'azienda in quanto non era ipotizzabile la possibilità di una continuazione dell'attività svolta dal cedente, ad opera del cessionario.


Infatti, la Regione Lazio non acquistava i predetti beni con la finalità di proseguire l'attività del cedente ma quale mero tramite per trasferire successivamente detti cespiti ad un soggetto appositamente individuato che avrebbe proseguito tale attività.

La Cassazione con l'ordinanza in oggetto ha, invece, ritenuto che:

“ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa, si deve ravvisare una cessione d'azienda soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione dei singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad Iva”. Inoltre, “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, né è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali”.

Il consolidato orientamento della Cassazione in merito alla qualificazione dell'azienda: organizzazione dei beni ed esercizio dell'impresa

Come è noto, l'art.2555 c.c. definisce l'azienda come *“il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”.*

 Il primo elemento che caratterizza l'azienda è dunque l'organizzazione funzionale dei beni che la compongono.

L'importanza dell'elemento dell'organizzazione dei beni aziendali è stato più volte confermato dalla Cassazione la quale ha rilevato che il:

“carattere precipuo dell'azienda, secondo la nozione civilistica dell'istituto, è l'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa, intesa come opera unificatrice dell'imprenditore funzionale a un rapporto di complementarietà strumentale tra beni destinati alla produzione”¹.

In ragione dell'organizzazione, *“ossia del collegamento funzionale fra i beni di un complesso produttivo unitario, i beni aziendali si connotano per una destinazione all'esercizio dell'impresa che, pur nascendo da un atto di volontà dell'imprenditore, deve tradursi in circostanze oggettive, quali in particolare la strumentale destinazione di detti*

¹ Cass., n.897/02.

*beni all'attività produttiva e la relazione strutturale di ciascun bene con gli altri beni dell'azienda, in modo tale che il loro complesso, organizzato per lo svolgimento dell'attività economica imprenditoriale, sia caratterizzato da potenzialità produttiva e dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa e quindi alla realizzazione delle finalità a cui l'organizzazione tende*².

In merito all'altro requisito che caratterizza l'azienda, ossia la destinazione all'esercizio di impresa, la Cassazione ha più volte ribadito che non assume rilevanza che il complesso dei beni che costituisce l'azienda sia effettivamente utilizzato nell'ambito dell'esercizio di un'impresa commerciale ma è sufficiente che sia organizzato in modo tale da essere potenzialmente idoneo per l'esercizio di un'attività economica³.

In particolare, non si richiede, ai fini dell'assoggettamento ad imposta di registro, che il complesso di beni costituisca un'organizzazione "vitale", vale a dire che l'esercizio dell'impresa debba essere attuale, essendo sufficiente l'attitudine anche solo potenziale all'utilizzo per un'attività di impresa⁴.

Pertanto, la sussistenza di una cessione d'azienda non è condizionata dall'attualità della gestione dell'azienda medesima; infatti, un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa⁵.

Si ha, dunque, cessione d'azienda (e non di singoli beni) ogni volta che permanga nel complesso dei beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione, che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa, non rilevando in contrario che, al momento della cessione, il complesso aziendale non si trovi in stato attuale di produttività ed essendo, invece, sufficiente che esso, anche se momentaneamente inutilizzato, mantenga una residua potenzialità produttiva o ne presenti una nuova a seguito di prevedibili ristrutturazioni⁶.

La Cassazione ha, infine, precisato che la cessione di azienda non può essere esclusa per il fatto che l'azienda non sia operativa o non sia gestita dall'alienante, o la sua gestione fuoriesca dagli scopi sociali dell'acquirente, ben potendo l'azienda essere gestita da terzi come, ad esempio, nel caso di un contratto di affitto d'azienda, né assume rilevanza la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda⁷.

Conclusioni

Con la recente ordinanza n.19544/12 la Cassazione ha, dunque, ribadito un consolidato orientamento in base al quale, ancorché l'art.2555 c.c. definisca l'azienda in funzione dell'esercizio dell'impresa, non è necessario che tale esercizio sia effettivamente posto in essere affinché possa essere configurata un'azienda o un ramo d'azienda, ma è sufficiente che l'esercizio dell'impresa sia reso potenziale dalla presenza dell'organizzazione funzionale dei beni che compongono il complesso aziendale.

Si ha, dunque, cessione d'azienda indipendentemente dal fatto che la stessa sia utilizzata per l'esercizio di un'impresa da parte del cedente e/o del cessionario, purché sia però presente il requisito dell'organizzazione funzionale dei beni che la compongono (ovviamente l'esercizio o meno dell'azienda da parte del cedente influisce invece sul valore dell'avviamento commerciale).

² Cass. n.17927/05.

³ Cass., n.23857/07, n. 897/02 e n.4319/99.

⁴ Cass. n.97/12.

⁵ Cass. n.11149/96.

⁶ Cass. n.8362/92.

⁷ Cass. n.13580/07.

Cosicché integra la definizione di azienda anche un complesso di beni relativo ad un'impresa che non sia entrata ancora in funzione, come ad esempio un esercizio commerciale dotato di tutte le attrezzature e le autorizzazioni necessarie per l'esercizio dell'attività ma che al momento della cessione non sia ancora aperto al pubblico.

Analogamente, costituisce cessione d'azienda anche quella che riguarda un complesso di beni organizzati che è stato utilizzato dal cedente per l'esercizio dell'impresa ma che non sarà utilizzato per tale funzione dall'acquirente. Tale è proprio il caso dell'ordinanza in commento ove l'acquirente (Regione Lazio) non ha utilizzato il complesso dei beni acquistati per esercitare l'attività di autotrasporto pubblico ma si è posto solo come tramite per la successiva cessione di tale complesso al soggetto che avrebbe poi effettivamente esercitato tale attività.

Più articolata si presenta, invece, l'indagine rivolta ad identificare un'operazione di cessione d'azienda, rispetto alla cessione di singoli beni, quando risulta prevalente la componente immobiliare e l'attività di impresa non viene ancora esercitata o risulta sospesa.

Al riguardo, la Cassazione ha ritenuto che il trasferimento di un complesso immobiliare costituisce cessione d'azienda allorché l'oggetto del trasferimento stesso sia costituito da un complesso unitario funzionalmente organizzato e potenzialmente idoneo all'esercizio d'impresa⁸. Nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che costituisse cessione d'azienda la vendita di uno stabilimento balneare.

In altra occasione la Cassazione ha ritenuto che non configurasse una cessione d'azienda la vendita di un complesso immobiliare, già adibito ad albergo, ad un operatore del settore, in quanto l'immobile era privo di beni strumentali necessari allo svolgimento dell'attività alberghiera quali gli arredi, le attrezzature, gli impianti ed i servizi e l'acquirente stesso non era subentrato nei rapporti con il personale dipendente e nelle varie licenze ed autorizzazioni del cedente⁹.

In particolare, la Cassazione in tale circostanza ha chiarito che pur essendo ravvisabile una cessione d'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 per l'attività d'impresa, occorre pur sempre che il complesso di beni sia già organizzato come tale dal precedente imprenditore per farne oggetto di cessione nella sua interezza. Nel caso di specie, invece, l'organizzazione dei beni era venuta meno in capo al cedente al momento in cui aveva cessato l'attività e prima della cessione del complesso immobiliare. L'acquirente aveva poi ricreato detta organizzazione in particolare mediante il successivo acquisto dei mobili, arredi e attrezzature necessari per lo svolgimento dell'attività alberghiera.

L'atto di cessione in oggetto non ha dunque interessato l'"organizzazione" propriamente intesa che è elemento imprescindibile per la produzione o lo scambio di beni e servizi ma solo un complesso immobiliare autonomo *ex post* assemblato e coordinato con i fattori occorrenti per elevare il compendio così costituito al rango di azienda che in quanto tale non esisteva prima del trasferimento.

Anche in altra occasione la Cassazione ha ritenuto non sussistente una cessione d'azienda in presenza di acquisto, con atti separati, in sede di esecuzione forzata, di un immobile e di beni facenti parte di un'attività alberghiera¹⁰. Nella circostanza si è ritenuto insussistente l'organizzazione dei beni in quanto l'attività del cedente era evidentemente cessata mentre la società acquirente non aveva ripristinato l'originaria organizzazione in quanto aveva provveduto a cedere a terzi i beni acquistati in sede di esecuzione.

⁸ Cass. n.24913/08.

⁹ Cass. n.1913/07.

¹⁰ Cass. n.10966/09.