

Risposta n. 432

OGGETTO: Cessione d'azienda quando sussiste una cessione di beni strumentali idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il notaio istante espone di aver ricevuto l'incarico dalla curatela del fallimento della Società Alfa in liquidazione di stipulare un atto di trasferimento d'azienda a seguito di aggiudicazione all' asta giudiziaria.

Più precisamente, con asta giudiziaria del gennaio 2019 è stato aggiudicato a due società, Beta e Gamma, in quota indivisa, il compendio aziendale della fallita suddetta società (già Società Delta), costituito da beni immobili, mobili (arredi, attrezzature, macchinari, ecc.) e da beni immateriali (marchio e *know-how*), utilizzati dalla società *in bonis* per lo svolgimento dell'attività di produzione di oggetti in ceramica e stoviglie con marchio "Delta".

Nel complesso aziendale posto in vendita sono stati ricompresi anche dei beni mobili materiali e immateriali (attrezzature, macchinari e arredi, *know-how*, disegni, stampi) utilizzati negli anni dalla suddetta società per la produzione delle ceramiche, ma ricadenti nell'attivo del fallimento Società Omega e del socio illimitatamente

responsabile Caio. E ciò, in virtù di un atto pubblico di transazione stipulato tra le due curatele e di una procura a vendere rilasciata dal curatore del fallimento Società Omega al curatore del fallimento Società Alfa.

L'istante riassume la storia dei rapporti tra le due società fallite perché è in dubbio relativamente alla corretta soluzione interpretativa.

La Società Delta - che nasce da una costola della Società Teta, poi trasformata in Società Omega di Caio - inizia la propria attività dopo aver stipulato con la società madre (con scrittura privata, successivamente autenticata nelle firme, del novembre 2000) un contratto d'affitto d'azienda con opzione di acquisto. Poiché, a seguito dell'esercizio del diritto di opzione, la venditrice non aveva potuto adempiere a causa della sussistenza di formalità pregiudizievoli, con successiva scrittura privata, del dicembre 2002, le stesse parti convenivano la cessione onerosa, a favore della Delta, dei marchi, dei disegni e del *know-how* dell'azienda e, contestualmente, la novazione del diritto di opzione per gli altri beni, mantenendo nel contempo il contratto di affitto, ma a canone ridotto e con durata rideterminata.

Dopo il fallimento, nel dicembre 2005, della Società Omega e del socio illimitatamente responsabile Caio, però, la curatela non ha inteso riconoscere la vendita d'azienda ed ha impugnato le predette scritture; nelle more (luglio 2008), la curatela medesima ha stipulato con la Società Delta una scrittura per l'uso a titolo oneroso dei beni mobili e delle attrezzature già detenuti da quest'ultima in forza della scrittura del 2002, risoltasi ad aprile 2009 per inadempimento della Società Delta che, comunque, è rimasta nel possesso dei beni stessi.

Il Tribunale, nel febbraio 2013, dichiarò il fallimento della Società Alfa, già Società Delta, e la causa pendente sull'impugnazione delle scritture private, di cui sopra, è stata riassunta nei confronti della curatela di quest'ultimo fallimento (che ha resistito alle pretese) ed il giudizio è stato definito nel settembre 2015, con dichiarazione dell'inefficacia delle scritture (e del diritto di opzione) nei confronti della curatela attrice, ma con dichiarazione, altresì, della improponibilità delle domande

restitutorie e risarcitorie nei confronti della curatela convenuta.

Si sono instaurate, così, tra le due curatele, delle trattative per la risoluzione bonaria delle questioni conseguenti all'esecuzione della sentenza e si è addivenuti (previe le debite autorizzazioni), nel luglio 2016, alla stipula di un atto notarile di transazione, con cui la curatela Società Omega ha rinunciato agli effetti restitutori della sentenza e si è impegnata a conferire all'altra curatela una procura a vendere e/o affittare, soltanto unitamente al complesso aziendale, sia i beni materiali ricadenti nel proprio attivo (macchinari ed attrezzature già in uso alla Società Delta in forza degli atti di affitto e d'uso sopra indicati ed il cui ricavato spetterà interamente ad essa), sia i beni immateriali (ad eccezione del marchio e dei brevetti) oggetto della scrittura del dicembre 2002, per i quali la curatela Società Omega medesima si è impegnata a corrispondere all'altra una somma pari al 30% dell'importo ricavato dalla loro vendita; correlativamente, con riguardo al marchio, la curatela del fallimento Società Alfa in liquidazione si è impegnata a corrispondere all'altra una somma pari al 70% del ricavato della sua vendita.

Con tale transazione, quindi, si è di fatto mantenuta l'integrità aziendale, con conseguente maggiore possibilità di affitto e/o vendita dell'azienda.

Nell'agosto 2016, con atto notarile, è stata conferita la procura suddetta, consentendo così alla curatela del fallimento Società Alfa in liquidazione di dar luogo alla procedura competitiva, conclusasi con l'aggiudicazione, nel gennaio 2019, a due società, da parte del curatore del predetto fallimento, del suo intero complesso aziendale e, quale procuratore, dei beni materiali di esclusiva proprietà della curatela del fallimento Società Omega (il cui ricavato sarà di integrale spettanza di quest'ultima), nonché dei beni immateriali (*know-how* e marchi) oggetto della transazione ed il cui ricavato verrà suddiviso tra le due curatele in ragione, rispettivamente, del 30% (Società Alfa) e del 70% (Società Omega).

Alla luce dei fatti rappresentati in ordine ai rapporti tra i due soggetti societari, l'istante dubita in merito a due soluzioni interpretative :

1) se si ritiene che il compendio aggiudicato con il lotto unico sia considerato come unica azienda lo stipulando atto di trasferimento sarà assoggettato ad imposta di registro con le aliquote del 3% per i beni mobili ed i beni immateriali e del 9% per i beni immobili, avendo l'ordinanza di vendita espressamente distinto il valore dei singoli beni;

2) se si considera il trasferimento non unitario, la vendita realizzata dalla curatela del fallimento Società Alfa sarà ritenuta vendita di azienda, soggetta ad imposta di registro con le differenti aliquote per i beni mobili ed immobili e la vendita realizzata dalla curatela del fallimento Società Omega, ritenuta vendita di singoli beni, soggetta ad IVA a fronte di fatture emesse dalla società fallita; mentre tutte le somme che le due società si dovranno corrispondere l'un l'altra, ritenute pagamenti scaturenti dall'accordo transattivo, non soggette ad ulteriore tassazione ed esenti IVA ai sensi dell'art. 10, n. 1, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, si chiede di conoscere il parere dell'amministrazione finanziaria in merito alla qualificazione o meno come trasferimento d'azienda della fattispecie prospettata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il trasferimento vada assoggettato ad imposta di registro, con le aliquote previste, in quanto la vendita realizzata deve essere considerata come vendita di un'unica azienda, giacché - come chiarito da giurisprudenza di merito costante e dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 45319 (*rectius* 4319) del 28 aprile 1998 - *"è nell'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".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La definizione civilistica dell'azienda è data dall'articolo 2555 del Codice civile, che la qualifica come il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

La Corte di Cassazione ha più volte affrontato la questione circa l'esatta portata della nozione di azienda di cui al citato articolo e, sulla scorta di tale giurisprudenza, può ritenersi ragionevolmente consolidato il principio secondo cui deve ravvisarsi una cessione d'azienda ogni qual volta sussista una cessione di beni strumentali idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa. In tal senso, appare particolarmente significativo il contenuto delle sentenze della Suprema Corte nn. 897 del 25 gennaio 2002, 24913 del 10 ottobre 2008, 9163 del 16 aprile 2010 e 9575 dell'11 maggio 2016.

In aderenza alla suddetta impostazione, questa Amministrazione ha avuto modo di chiarire che la nozione di azienda stessa deve essere intesa in senso ampio, comprensiva anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami d'azienda. Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi quale *'universitas'* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa.

In particolare, la rilevanza della definizione civilistica e della relativa elaborazione giurisprudenziale è stata confermata nella risoluzione n. 33/E del 10 aprile 2012, laddove si chiarisce che in sostanza l'azienda può essere definita un insieme di beni eterogenei, costituenti un complesso caratterizzato da una "unità funzionale", determinata dal coordinamento realizzato dall'imprenditore tra i diversi elementi patrimoniali e dall'unitaria destinazione dei medesimi a uno specifico fine

produttivo. I fattori essenziali dell'azienda si possono quindi individuare nell'organizzazione, nei beni e nel loro fine per l'esercizio dell'impresa.

In altri termini, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività di impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario.

In relazione alla fattispecie rappresentata si evidenzia che i precedenti rapporti tra le curatele non incidono sulla qualificazione giuridica del bene oggetto del trasferimento a seguito di aggiudicazione all'asta giudiziaria.

La scrivente condivide la soluzione prospettata dall'istante in ordine alla qualificazione dell'atto pubblico in esame come trasferimento di un complesso aziendale, infatti nell'ordinanza di vendita e nel successivo verbale di aggiudicazione questo è inteso come lotto unico e composto da diritti e beni materiali e immateriali finalizzati alla produzione e commercializzazione all'ingrosso ed al dettaglio di prodotti per la casa, stoviglie, piastrelle in ceramica e terracotta decorati a mano, beni mobili, fabbricati e terreni, beni mobili materiali, attrezzature e arredi, tutti descritti ed individuati nell'avviso di vendita.

Ciò considerato, nell'ambito dell'imposizione indiretta ed in particolare ai fini dell'imposta di registro, le regole da applicare per la corretta tassazione dell'atto presentato per la registrazione sono dettate dall'articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 (di seguito TUR), rubricato "interpretazione degli atti".

La predetta disposizione assolve, dunque, all'interno del sistema impositivo, la fondamentale funzione di delineare il criterio interpretativo da utilizzare per l'applicazione del tributo di registro, stabilendo che l'atto deve essere qualificato in considerazione del contenuto giuridico dello stesso, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti. Si ricorda, al riguardo, che l'imposta di registro è un'imposta indiretta che ha quale presupposto il compimento di determinati atti giuridici, che sono assunti quale indice della capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere.

In relazione alla fattispecie in esame si sottolinea che la cessione d'azienda o di

ramo d'azienda costituisce un'operazione rilevante ai fini dell'imposta di registro ai sensi degli articoli 2 e 3 primo comma, lett. *b)* del TUR e dell'allegata Tariffa, Parte I, articoli 1 e 2 ed in virtù del principio di alternatività tra iva e registro disciplinato dall'articolo 40 del TUR.

La *ratio* dell'esclusione dalla base imponibile iva della cessione del compendio aziendale deriva dal fatto che oggetto del trasferimento è un elemento patrimoniale e non un'operazione economica.

La cessione d'azienda è soggetta all'imposta proporzionale del 3% sul valore dell'azienda, ad eccezione del valore degli immobili che saranno assoggettati alla tassazione secondo il valore venale in comune commercio.

La base imponibile sarà data dal maggiore tra i seguenti valori:

- valore venale in comune commercio al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa, ai sensi dell'articolo 51 co. 4 del TUR ;
- prezzo della cessione.

Nel caso in cui l'azienda ceduta sia composta da beni soggetti ad aliquote diverse, ad esempio l'avviamento (3%) e gli immobili (9%), e le parti abbiano pattuito un corrispettivo unico, senza alcuna distinzione in merito al valore attribuibile ai singoli beni, l'imposta si calcola applicando all'unico corrispettivo l'aliquota più elevata (articolo 23, comma 1, TUR).

Si rammenta, inoltre, che la cessione d'azienda o di ramo d'azienda è un'operazione fuori campo iva, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. *b)*, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 che prevede che "*Non sono considerate cessioni di beni: (...) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda*", con conseguente attrazione di tali fattispecie nell'ambito dell'imposta di registro, applicata in misura proporzionale, secondo le aliquote previste in considerazione della natura dei beni che compongono il compendio aziendale, ai sensi dell'articolo 23 del TUR. Ne

consegue che il trasferimento di proprietà dei beni mobili costituenti l'inventario aziendale non sono assoggettati ad imposta sul valore aggiunto.

In considerazione di quanto sopra, si conclude che la fattispecie prospettata sia qualificabile come cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro con le aliquote del 3% per i beni mobili ed i beni immateriali e del 9% per i beni immobili.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)