

Cessione di pluralità di elementi patrimoniali: cessione di singoli beni o di ramo d'azienda?

di Edoardo Alessandrini

L'approfondimento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 149/2021, ha chiarito che rientra nel campo di applicazione dell'IVA, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, il trasferimento a titolo oneroso di una pluralità di elementi patrimoniali isolati.

Infatti, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, la cessione di un complesso di singoli beni non organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa e non autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di una determinata attività da parte del cessionario, non configura una cessione d'azienda o di ramo d'azienda.

Riferimenti

Agenzia delle entrate, risposta a interpello 4 marzo 2021, n. 149

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2

Il caso oggetto dell'interpello

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello 4 marzo 2021, n. 149, è tornata a pronunciarsi in tema di corretto trattamento fiscale ai fini IVA e ai fini dell'imposta di registro da applicare ad una cessione di una pluralità di elementi patrimoniali isolati.

In particolare, nel caso in esame la società istante, Alfa S.p.A. (di seguito "Alfa") è una banca italiana controllata al 100% da una società Beta con sede legale in un altro Stato membro, la quale costituisce la principale entità operativa di un Gruppo bancario operante a livello europeo (di seguito anche "il Gruppo").

Il suddetto Gruppo è gestito in risoluzione mediante la gestione in ammortamento delle entità del Gruppo, al fine di evitare il fallimento e i conseguenti effetti destabilizzanti per l'intero settore bancario europeo.

Il Gruppo, dunque, non svolge più alcuna attività commerciale e la sua attività è concentrata solo nella gestione dei suoi elementi patrimoniali in estinzione. La società istante, che gestisce un portafoglio di elementi patrimoniali composto da mutui, obbligazioni e derivati, rientra nel piano di risoluzione ordinata (c.d. *run-off*) del Gruppo. Per effetto del citato piano di risoluzione, la società istante sta riducendo progressivamente lo *stock* di derivati con la clientela e il Gruppo sta valutando le alternative disponibili per espungere dalla società alcuni elementi patrimoniali ritenuti problematici al fine di poter cedere a terzi la partecipazione nella stessa. Una delle alternative che vengono individuate consiste nel trasferimento di detti elementi patrimoniali, e di una partecipazione, alla citata società Beta. Tuttavia, la società istante evidenzia come tale operazione non comporta o comunque realizza alcun trasferimento, diretto o indiretto, da Alfa a Beta:

- di alcun contratto di lavoro subordinato (a tempo determinato o indeterminato);
- di alcun contratto di lavoro parasubordinato o di collaborazione;
- di alcun contratto di consulenza, di prestazione d'opera o simili;
- della proprietà, di altri diritti reali di godimento o di diritti obbligatori relativi a beni materiali (mobili o immobili) o immateriali (ivi inclusi licenze, permessi, autorizzazioni, *know-how* e simili).

Edoardo Alessandrini - Avvocato tributarista, MBA - associato UNCAT

In ragione di ciò, la società ha chiesto all'Agenzia se in relazione alla fattispecie *de qua* fosse consentito, o meno, qualificare la descritta operazione come una cessione d'azienda o di ramo d'azienda alla luce delle disposizioni recate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA e del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in materia di imposta di registro.

Nella soluzione interpretativa prospettata, la società istante non ritiene che l'operazione così come configurata presenti gli elementi che contraddistinguono una cessione d'azienda o di ramo d'azienda, sia ai fini IVA che ai fini dell'imposta di registro, per la duplice considerazione, da un lato, della inidoneità degli elementi patrimoniali trasferiti a rappresentare un insieme organicamente finalizzato *ex-ante* all'esercizio dell'attività di impresa, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione dell'attività, e, dall'altro, dal mancato trasferimento, accanto agli elementi patrimoniali indicati, di alcun ulteriore rapporto giuridico o della proprietà, di altri diritti reali di godimento o di diritti obbligatori.

La risposta dei tecnici delle Entrate, nel confermare l'interpretazione avanzata dalla società istante, si impernia principalmente sull'assenza di alcun trasferimento di elementi che possano integrare una cessione di una struttura organizzativa aziendale, in quanto l'operazione, considerata nel suo complesso, ha ad oggetto una pluralità di elementi patrimoniali isolati.

In particolare, ciò trova ulteriore conferma a seguito della sottoscrizione tra la società istante e Beta di un contratto di servizi in virtù del quale la società istante si impegnerebbe a fornire a Beta tutti i servizi necessari alla gestione degli elementi patrimoniali trasferiti.

Pertanto, l'Amministrazione conclude qualificando la fattispecie in esame quale cessione di singoli beni, rientrando nel campo di applicazione dell'IVA, non potendosi applicare la previsione di esclusione di cui all'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

Infine, per quanto concerne l'imposta di registro, la risposta chiarisce l'applicabilità della stessa:

- in misura fissa (200 euro), in base al principio di alternatività IVA-registro di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, per quanto riguarda il trasferimento dei vari elementi patrimoniali, ove gli atti siano soggetti a registrazione;

- in misura fissa *ex art.* 11 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, per quanto riguarda gli atti di cessione di partecipazioni.

Osservazioni preliminari: la nozione civilistica di azienda

Prima di esaminare nel dettaglio la risposta dell'Agenzia e di approfondire i chiarimenti e i motivi che hanno condotto la stessa ad escludere nel caso di specie la configurabilità di una cessione di azienda o di ramo d'azienda, si ritiene utile soffermarsi brevemente sui requisiti necessari affinché un complesso di beni patrimoniali possa essere considerato un'azienda.

Come noto, all'interno dell'ordinamento tributario non è dato rinvenire un'accezione specifica della nozione di azienda; pertanto, ai fini dell'approfondimento della disciplina fiscale dell'operazione di cessione di un compendio aziendale, non si può che principiare dall'analisi della normativa di carattere civilistico e dalla sua elaborazione in ambito giuridico commerciale.

Ai sensi dell'art. 2555 c.c. l'azienda è definita come quel "complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa" ovvero quell'apparato strumentale di cui l'imprenditore si avvale per lo svolgimento e nello svolgimento della propria attività finalizzata a produrre beni o servizi.

Come evidenziato dalla giurisprudenza, è possibile distinguere l'aspetto "oggettivo" dell'azienda da quello "soggettivo" dell'impresa, intesa quale attività economica organizzata per la gestione dell'azienda, costituente il modo di operare dell'imprenditore ed in quanto tale inseparabile da quest'ultimo.

Tuttavia, merita rilevare come non sia affatto semplice delimitare i confini di cosa debba intendersi per complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa effettuando un mero riferimento alla nozione civilistica di azienda. Alla luce di ciò, occorre indagare tre aspetti fondamentali:

- la portata del concetto di "beni" organizzati dall'imprenditore;
- la natura giuridica dell'azienda;
- l'individuazione di quel complesso minimo di beni in presenza dei quali si possa ragionevolmente ritenere sussistente un complesso

aziendale tale da integrare la nozione contenuta nell'art. 2555 del Codice civile.

Con riferimento al primo aspetto, si segnala come esistano in dottrina due distinte posizioni ermeneutiche incentrate sull'individuazione di ciò che effettivamente deve considerarsi facente parte del complesso aziendale: secondo una parte della dottrina, solamente i beni in senso stretto (materiali ed immateriali, mobili o immobili, fungibili o infungibili) farebbero parte del complesso organizzato denominato azienda, rimanendone pertanto escluso tutto quel complesso di rapporti giuridici connessi all'esercizio dell'impresa. La dottrina e la giurisprudenza dominante, tuttavia, ritengono che il concetto di "beni" includerebbe anche il concetto di diritti (cui si riferiscono gli artt. 2558, 2559, 2560 e 2112 c.c.) da considerarsi quali elementi costitutivi dell'azienda. Secondo tale teoria, un'interpretazione più restrittiva della nozione di bene aziendale, non comprensiva dei rapporti giuridici, non terrebbe conto, infatti, di tutte quelle realtà, quali ad esempio le società di servizi, in cui i rapporti contrattuali sono prevalenti rispetto ai beni in senso stretto.

Quanto alla natura giuridica dell'azienda, anche in questo caso si deve dar conto di come esistano in dottrina due distinte teorie:

- i. la teoria unitaria, secondo la quale l'azienda verrebbe considerata come *universitas* in quanto bene unitario autonomo e distinto dai singoli elementi che fanno parte del complesso;
- ii. la teoria atomistica, secondo la quale l'azienda rappresenterebbe una semplice pluralità di beni, collegati alla persona dell'imprenditore in forza di diritti eventualmente diversi e tra loro coordinati per l'esercizio dell'attività d'impresa.

Infine, per quel che concerne l'individuazione di quel complesso minimo di beni in presenza dei quali si possa ragionevolmente ritenere sussistente un complesso aziendale tale da integrare la nozione contenuta nell'art. 2555 c.c., occorre sottolineare come tale aspetto, unitamente alla definizione della natura giuridica dell'azienda, rivesta particolare importanza ai fini fiscali, soprattutto con particolare

IL PROBLEMA

All'interno dell'ordinamento tributario non è dato rinvenire un'accezione specifica della nozione di azienda; pertanto, ai fini dell'approfondimento della disciplina fiscale dell'operazione di cessione di un compendio aziendale, non si può che principiare dall'analisi della normativa di carattere civilistico e dalla sua elaborazione in ambito giuridico-commerciale.

riguardo all'operazione di cessione d'azienda: infatti, da un lato, aderire alla teoria c.d. unitaria in luogo di quella c.d. atomistica porterebbe ad una diversa quantificazione del corrispettivo di cessione e, di conseguenza, ad una diversa individuazione del valore fiscalmente rilevante; da altro lato, comprendere se sussista o meno un complesso aziendale si rivela essenziale

ai fini dell'applicazione di determinati regimi tributari, i quali non troverebbero luogo in caso di semplice molteplicità di beni non sufficienti ad integrare un'azienda.

Tuttavia, è doveroso sottolineare come il riferimento *sic et simpliciter* alle disposizioni civilistico-commerciali focalizzate sulla disciplina dell'azienda e della sua compravendita non risulti bastevole per dirimere le questioni poc'anzi illustrate; a tal riguardo, appare dunque fondamentale fare riferimento alle posizioni interpretative assunte nel tempo tanto dall'Amministrazione finanziaria quanto dalla giurisprudenza tributaria (1).

Il concetto di azienda o ramo d'azienda nell'ordinamento tributario interno, tra normativa e posizioni interpretative

Come accennato in precedenza, l'ordinamento tributario nazionale non contiene alcuna accezione specifica del concetto di azienda o ramo d'azienda; invero, va fin da subito osservato, che un'espressa definizione di tali fattispecie non è riscontrabile neppure in quello comunitario.

Spetta dunque all'interprete, al fine di delineare in concreto i profili operativi di tali definizioni, fare riferimento ai principi generali ricavabili da una lettura sistematica della disciplina civilistica unitamente a quella tributaria nazionale e comunitaria, nonché dei chiarimenti intervenuti dalla prassi e dalla giurisprudenza nazionale ed unionale.

Nota:

(1) Per approfondire, A. Di Dio, "La cessione, la permuta ed il conferimento di compendi aziendali", in E. Della Valle - G. Marini - L. Miele (a cura di), *La fiscalità delle operazioni straordinarie*, Torino, Giappichelli, 2018, pagg. 82-119.

Per quanto riguarda la disciplina nazionale, va notato che nella tradizionale interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, fondata sulla disciplina civilistica dell'art. 2555 c.c., al fine di verificare se una determinata operazione configuri o meno una cessione o conferimento di "azienda", si deve accertare se "esiste o meno un'organizzazione dei beni ceduti ricondotti ad una unità dalla comune destinazione economica per realizzare le finalità produttive che l'imprenditore si ripromette" (2). In tale prospettiva, a nulla rileva, ai fini della configurabilità di un'azienda, la circostanza che non sussista al momento della cessione o del conferimento un'attività produttiva, atteso che "la qualificazione di 'azienda' discende dalla circostanza che ci sia una organizzazione di beni potenzialmente idonea a realizzare un'attività d'impresa" (3).

A tal riguardo, merita ricordare come, ad una posizione c.d. dinamico soggettiva cui aveva aderito con le proprie pronunce la Commissione tributaria centrale (sostenuta altresì da alcune pronunce della Corte di cassazione) (4) che si fonda su una concezione di nozione della azienda che sussiste solo nella misura in cui i cespiti costituenti il compendio risultino già idonei allo svolgimento attuale e non solo potenziale dell'attività d'impresa (5), l'Amministrazione finanziaria abbia definitivamente preferito la posizione della prevalente giurisprudenza di legittimità nonché della più recente giurisprudenza di merito, la quale, privilegiando un approccio tendenzialmente oggettivo, si fonda sulla possibilità di configurare un compendio aziendale anche ove siano alienati beni che non risultano palesemente organizzati tra loro.

Allo stato attuale, dunque, la posizione assunta dall'Agenzia tende a privilegiare una visione statico oggettiva che attribuisce rilevanza all'attitudine dei beni a costituire una autonoma entità produttiva, pur se solo a livello tendenziale e potenziale: pertanto, per la sussistenza di un'azienda è sufficiente che il complesso dei beni organizzati, con un assetto funzionale ed organizzativo anche minimale, *serbi in nuce* la possibilità di realizzare la finalità economica cui quell'organizzazione tende.

Infine, un ultimo aspetto da tenere in considerazione, riguarda la sussistenza della menzionata potenzialità esclusivamente in capo al venditore. Tale impostazione, già affermata dall'Amministrazione in

interpretazioni risalenti (6) e ribadita anche dalla Suprema Corte (7), infatti, comporta come naturali corollari la (i) irrilevanza della qualificazione soggettiva del cessionario, essendo irrilevante che egli rivesta o meno la qualifica di imprenditore; (ii) la irrilevanza della volontà delle parti nel qualificare o meno un determinato compendio di beni in termini di azienda, posto che tale attribuzione può derivare esclusivamente da profili oggettivi; (iii) la irrilevanza del trasferimento di tutti i beni aziendali.

La nozione di azienda o di ramo d'azienda ai fini IVA nella normativa nazionale

Con specifico riferimento alla disciplina nazionale dettata in materia di IVA dal D.P.R. n. 633/1972, le operazioni di cessione e di conferimento di aziende e di rami d'azienda sono prese in considerazione:

- dall'art. 2, comma 3, lett. b), secondo il quale "Non sono considerate cessioni di beni: ... b) 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 d'azienda";
- dal successivo art. 3, comma 4, lett. c), ai sensi del quale "Non sono considerate prestazioni di servizi: ... c) le cessioni dei contratti di cui alle lett. a), b), e c) del comma 3 dell'art. 2".

Il tenore delle disposizioni poc'anzi richiamate mostra chiaramente come l'intento del legislatore

Note:

(2) Cfr. risoluzione del Ministero delle Finanze 4 dicembre 1990, n. 660026.

(3) Cfr. la citata R.M. n. 660026/1990 e la risoluzione n. 33/E del 10 aprile 2012.

(4) Cass., sent. 17 ottobre 2005, n. 20012: "ai fini dell'applicabilità dell'art. 2112 del cod. civ., relativo al trasferimento d'azienda (...) è necessario che sia ceduto un complesso di beni che oggettivamente si presenti quale entità dotata di una propria autonomia organizzativa ed economica, funzionalizzata allo svolgimento di una attività volta alla produzione di beni e servizi, mentre è da escludersi che il ramo d'azienda possa essere identificato potenzialmente come tale solo al momento del trasferimento quale astratta idoneità ad un'organizzazione futura di attività, altrimenti sarebbe l'imprenditore ad unificare il complesso di beni".

(5) In base a tale posizione, l'azienda esiste solo in presenza di un legame che costituisca tessuto connettivo comune tra i beni dell'impresa, relazionati tra loro per mezzo di quella funzione che è l'esercizio dell'impresa stessa.

(6) Cfr. R.M. n. 550245 del 30 giugno 1990.

(7) Cfr. Cass., sent. 30 gennaio 2007, n. 1913.

sia stato quello di escludere che assumano rilevanza ai fini dell'IVA i passaggi di beni e servizi in presenza di una cessione o di un conferimento d'azienda o di ramo d'aziendale.

Con particolare riferimento poi alla disposizione di cui al citato art. 2, comma 3, lett. b) del Decreto IVA, merita rilevare come, la menzione di tali operazioni, paia fondamentalmente riferirsi alle ipotesi in cui, in seguito alla cessione o al conferimento, sia il cedente/conferente che il cessionario/conferitario si trovino a gestire un complesso aziendale (8).

D'altro canto, ciò risulta ancor più manifesto ove si considerino le norme della Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006 (di seguito "la Direttiva IVA"), in cui sono state trasfuse le disposizioni in precedenza contenute nella Direttiva 388/77/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (di seguito "la Sesta Direttiva"), di cui le predette disposizioni nazionali costituiscono il recepimento nell'ordinamento interno.

La nozione di azienda o di ramo d'azienda ai fini IVA nella normativa unionale

Venendo alla disciplina comunitaria, come noto, le norme della Direttiva IVA accordano agli Stati membri la facoltà di escludere la sussistenza del presupposto oggettivo di imposizione in caso di cessione o conferimento d'azienda.

In particolare, con riferimento alle cessioni di beni, l'art. 19, comma 1, stabilisce che: "In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente" (9).

Trattasi della c.d. regola della non avvenuta cessione (prevista dall'art. 5, n. 8 della Sesta Direttiva e riaffermata nella nota sentenza C-497/01 di cui si dirà a breve) la cui *ratio* dovrebbe ravvisarsi non soltanto nell'opportunità di escludere le operazioni in esame dall'ambito di applicazione dell'imposta per motivi di semplicità ed evitare eccessivi oneri all'impresa (come a suo tempo esplicitato nella relazione della Commissione alla proposta per la Sesta Direttiva), ma più in generale, nella considerazione che tali operazioni, collocandosi "a monte" dei processi produttivi, non fanno parte della catena di operazioni che, nello svolgimento di attività

economiche, consentono la produzione e l'immissione in consumo di beni o servizi (10).

Inoltre, nel prevedere il medesimo art. 19, comma 1, la successione del soggetto cessionario/conferitario al cedente/conferente nei rapporti tributari IVA relativi all'azienda o al ramo d'azienda trasferito, deve ritenersi che, pur in assenza di un esplicito riconoscimento nella normativa nazionale del subentro del soggetto cessionario/conferitario, quest'ultimo subentra nella posizione del cedente/conferente senza soluzione di continuità.

Tuttavia, merita rilevare come la Sesta Direttiva, oltre a non contenere alcuna definizione della nozione di "trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni", neppure consente, per la determinazione di tale nozione, alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri.

Pertanto, a fronte di tali lacune, la Corte di Giustizia è stata chiamata a pronunciarsi per la determinazione di tale nozione, giungendo ad affermare, con sentenza 27 novembre 2003, causa C-497/01 (c.d. Zita Modes Sàrl), che la stessa "deve essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma". Proseguendo nel suo ragionamento, la citata sentenza, al punto 44, sottolinea inoltre come l'intenzione del beneficiario di "gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo *stock*" possa rappresentare un chiaro indice da valutare ai fini dell'applicazione della norma di esclusione.

Note:

(8) In tal senso, la circolare del Ministero delle Finanze 24 dicembre 1997, n. 328/E, nel fornire i propri chiarimenti, ha ritenuto che per rami d'azienda debbano intendersi "quei complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un'autonoma organizzazione produttiva".

(9) Tale disposizione ripropone la norma di cui all'art. 5, par. 8, della Sesta Direttiva.

(10) In tal senso, si veda, P. Maspes, "Le operazioni straordinarie e l'IVA", in E. Della Valle - G. Marini - L. Miele (a cura di), *La fiscalità delle operazioni straordinarie*, Torino, Giappichelli, 2018, pagg. 463-495.

Pertanto, alla luce dei precetti affermati dalla Corte UE, si può affermare che l'esclusione dal campo di applicazione del tributo si verificherà:

- sul piano soggettivo, nella sola ipotesi in cui sia riscontrabile l'intenzione del cessionario o conferitario di proseguire la gestione del complesso aziendale oggetto di cessione o conferimento;
- mentre, sul piano oggettivo, non solo quando oggetto di cessione/conferimento sia l'unica azienda del cedente/conferente o uno dei complessi aziendali in precedenza gestiti dallo stesso con contabilità separata, ma anche quando il ramo d'azienda, non gestito in precedenza con contabilità separata, sia individuato contestualmente alla cessione o al conferimento, purché il cessionario/conferitario prosegua nella gestione dell'attività ceduta/conferita (11).

Nonostante quanto fin qui detto, merita tuttavia evidenziare come l'Amministrazione finanziaria, singolarmente, finanche nei più recenti chiarimenti che nel prosieguo verranno riportati, tenda usualmente a fondare l'analisi della disciplina IVA di cessioni e conferimenti di complessi aziendali più sui principi civilistici, lasciando il fianco alle criticità interpretative sopra evidenziate, piuttosto che sulla disciplina comunitaria.

Il recente orientamento dell'Agenzia delle entrate

Tenendo a mente quanto esposto nel breve *excursus* sopra riportato e dedicato al controverso tema della definizione della nozione di azienda, veniamo alla risposta n. 149/2021 fornita dall'Agenzia delle entrate in relazione al quesito di cui trattasi, con la quale la stessa ha avallato la soluzione prospettata dalla società istante, negando nel caso di specie la sussistenza di una cessione d'azienda e riconoscendo l'assoggettabilità ad IVA ad una cessione di elementi patrimoniali isolati.

Nel rendere il proprio esito interpretativo, l'Amministrazione finanziaria interpellata articola il ragionamento prendendo le mosse dai citati artt. 19 della Direttiva 2006/112/CE e 2, comma 3, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972 evidenziando immediatamente come, a differenza delle cessioni di singoli beni dell'azienda e dei conferimenti di singoli beni, le cessioni di aziende, di singoli rami d'azienda e i conferimenti delle stesse in società o altri enti,

compresi i consorzi o le associazioni siano escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Ciò premesso, dopo aver ricordato - e accettato - (12) la definizione civilistica di l'azienda quale complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (art. 2555 c.c.), la risposta chiarisce come la *ratio* del citato art. 2, il cui ambito di applicazione oggettivo è dato da un'universalità totale o parziale di beni materiali o immateriali che complessivamente costituiscono un'impresa, o parte di un'impresa, idonea a svolgere essa stessa un'attività economica organizzata, viene individuata "nell'agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, evitando ingenti versamenti d'imposta e contemporaneamente detrazioni di IVA da parte del cessionario". Il trasferimento di un complesso di beni, infatti, deve essere effettuato non "in occasione" ma in funzione di una certa operazione di riorganizzazione aziendale.

A tal riguardo, ricalcando un proprio precedente indirizzo di prassi sostenuto con circolare del Ministero delle Finanze del 19 dicembre 1997, n. 320 (13), ed in qualche modo mostrando di aver aderito a quella c.d. teoria unitaria cui si è accennato in apertura del presente contributo indagando della natura giuridica dell'azienda, l'Amministrazione non manca di tornare a ribadire, con riferimento alla nozione di azienda, che la stessa debba essere intesa in senso ampio, comprensiva anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa e "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" (14).

Note:

(11) Così P. Maspes, *Le operazioni straordinarie e l'IVA*, cit.

(12) Cfr. risposta ad interpello n. 466 del 4 novembre 2019.

(13) La circolare, in particolare, commenta i regimi fiscali introdotti dal D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, trasfusi nel Capo III del Titolo III del T.U.I.R.

(14) Affermazioni del medesimo tenore sono state ribadite dall'Amministrazione finanziaria nella circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E con la quale la stessa, nell'esprimersi in merito al regime fiscale applicabile al cedente di un'azienda in presenza, tra gli elementi dell'attivo, di partecipazioni rientranti nel regime della *participation*

(segue)

La posizione della Cassazione

Dopo aver evidenziato il proprio orientamento con riferimento alla nozione di azienda, l'Agenzia prosegue l'*iter* argomentativo richiamando alcune delle tante sentenze di legittimità che si sono pronunciate sulla questione.

Con riferimento, dapprima, alla nozione di azienda, l'Ufficio passa anzitutto in rassegna la sentenza della Corte di cassazione a SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087, con la quale la Suprema Corte, nell'evidenziare che l'azienda è un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individua nell'organizzazione di tale complesso la sua connotazione essenziale.

A questo punto, passando al successivo ma connesso tema della cessione d'azienda, l'Agenzia riprende altri precedenti giurisprudenziali di legittimità, tra i quali sent. n. 9575 dell'11 maggio 2016, che ha confermato Cass. n. 21481 del 9 ottobre 2009 e Cass. n. 1913 del 30 gennaio 2007, evidenziando come la Suprema Corte abbia avuto modo di precisare che si deve trattare di un insieme organicamente finalizzato *ex-ante* all'esercizio dell'attività d'impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di quella determinata attività.

Ne deriva che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia potere essere rilevato che, nel 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.

La posizione della Corte di Giustizia

A questo punto, l'Agenzia osserva che per la soluzione del caso in esame occorre identificare quei fattori rivelatori dell'esistenza dell'azienda o del ramo d'azienda.

Questi fattori vengono individuati nella "organizzazione", nei "beni" e nel loro fine "per l'esercizio dell'impresa".

Come già chiarito con risposta a interpello n. 466/2019 del 4 novembre 2019, di cui si parlerà fra poco, tali elementi devono essere individuati a prescindere dalla circostanza che si voglia ritenere l'azienda come *universitas rerum, iuris o facti*.

Deve essere rintracciata, si legge nella risposta, una coesione unitaria dei suddetti elementi - non solo,

dunque, "beni" *ex art. 810 del c.c.* - funzionalmente legati da un rapporto di complementarietà strumentale, contraddistinti dall'essere destinati all'esercizio dell'impresa.

La questione, come noto, è stata da tempo affrontata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

In particolare, con la sentenza del 10 novembre 2011, causa C-444/10, la Corte UE, pervenendo alle medesime conclusioni già sostenute con la sopra citata sentenza causa C-497/01 (punto 40) e con sentenza causa C-29/08, c.d. SKF (punto 37), ha riconosciuto come il concetto di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni debba costituire un'autonoma nozione del diritto dell'Unione da intepretarsi uniformemente al fine di evitare divergenze nell'applicazione del regime IVA negli Stati membri. Conseguentemente, la Corte ha individuato il senso e la portata della nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni ricomprendendo in essa il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a proseguire un'attività economica autonoma.

Il richiamo alla risposta ad interpello n. 466/2019

Merita qui evidenziare come, sempre con riferimento alle operazioni di cessione o conferimento d'azienda, l'Agenzia delle entrate richiami a sostegno del proprio percorso argomentativo, anche un proprio precedente intervento di chiarimenti espresso con risposta a interpello n. 466 del 4 novembre 2019.

In tale occasione l'Amministrazione finanziaria, esaminando il caso, sotto il profilo IVA, di un'operazione di cessione di un portafoglio clienti, ha concluso affermando che la mera cessione di tale elemento non può, da solo, integrare la struttura organizzativa aziendale, in quanto trattasi di un

Note:

(continua nota 14)

exemption di cui all'art. 87 del T.U.I.R., ha avuto modo di sostenere che "il corrispettivo percepito per la cessione costituisce un valore riferito all'azienda intesa come unitario complesso di beni da cui origina una plusvalenza che non si può identificare con quella relativa alla cessione delle partecipazioni che ne fanno parte".

unico *asset* patrimoniale, e non di un'organizzazione idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività produttiva (15).

Con tale risposta, l'Amministrazione ha avuto modo di chiarire che non si possono fissare aprioristicamente, in via generale ed astratta, quali e quanti beni e rapporti siano necessari a costituire o, meglio, ad identificare, il nucleo indispensabile per determinare l'esistenza di un'azienda, poiché non assume esaustiva rilevanza il semplice complesso di "beni", in sé e per sé stesso considerato, ma anche i "legami" giuridici e di fatto tra gli stessi, nonché la destinazione funzionale del loro insieme.

In altri termini, al fine di individuare una cessione di azienda o di ramo d'azienda, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario ed è necessario, pertanto, valutare la sussistenza dei predetti elementi essenziali.

La posizione assunta dall'Agenzia risulta, inoltre, in linea con l'orientamento giurisprudenziale, nazionale e unionale, secondo cui un'operazione di cessione del c.d. pacchetto clientela può essere considerata come cessione di ramo di azienda solo ed esclusivamente quando il "portafoglio clienti", interamente considerato, costituisce un complesso organico dotato di autonoma potenzialità produttiva (16).

Osservazioni conclusive

Per le considerazioni evidenziate nei paragrafi precedenti, unitamente alla triplice circostanza che nella fattispecie in esame (i) alla cessione dei vari elementi patrimoniali non si accompagni alcun trasferimento, diretto o indiretto, di alcun contratto di lavoro subordinato, alcun contratto di lavoro parasubordinato o di collaborazione ed alcun contratto di consulenza, di prestazione d'opera o simili e si non realizza alcun trasferimento, diretto o indiretto, della proprietà, di altri diritti reali di godimento o di diritti obbligatori relativi ad alcun bene materiale o immateriale; (ii) venga espressamente prevista la sottoscrizione di un contratto di servizi in virtù del quale la società istante si impegnerebbe a fornire

alla beneficiaria del trasferimento tutti i servizi necessari alla gestione degli elementi patrimoniali trasferiti, (iii) la cessione della partecipazione né costituisce, se ceduta quale elemento isolato, un'azienda, né contribuisce, se formalmente ceduta insieme agli altri *asset*, ad integrare quegli elementi che sono imprescindibili ai fini della individuazione di una universalità di beni, l'Agenzia delle entrate ritiene di affermare che la fattispecie in esame non possa qualificarsi come cessione di ramo d'azienda. Infatti, l'Agenzia evidenzia come, nella cessione di cui trattasi, non siano non siano riscontrabili quegli elementi tali da integrare la cessione di una struttura organizzativa aziendale, in quanto l'operazione, considerata nel suo complesso, ha ad oggetto una pluralità di elementi patrimoniali isolati. Conseguentemente, l'operazione descritta si qualifica come cessione di singoli beni, rientrando nel campo di applicazione del tributo, non trovando applicazione la causa di esclusione prevista dall'art. 2, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

Le conclusioni cui giunge l'Agenzia paiono corrette, avendo la stessa, non soltanto confermato la propria posizione già espressa nei documenti di prassi in precedenza richiamati, ma avendo correttamente e coerentemente fatto riferimento a quei consolidati, ed illuminanti, precedenti giurisprudenziali, sia della Corte di cassazione che della Corte UE, cui la stessa ha dimostrato di uniformarsi.

Note:

(15) Merita ricordare che l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 108/2002, si era occupata della cessione della clientela di uno studio professionale, ivi affermando che il compenso corrisposto al professionista per la cessione di una parte della sua attività e della relativa clientela rappresenta il corrispettivo di una prestazione di servizi dipendente da obbligazioni di fare, non fare e permettere, rilevante ai fini IVA ex art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

In quella circostanza, a seguito del trasferimento di parte dell'attività, veniva ad instaurarsi tra le parti un rapporto di tipo obbligatorio nel quale il professionista "cedente", a fronte del compenso percepito, "assume l'impegno di favorire il soggetto subentrante nella prosecuzione del rapporto con i propri vecchi clienti". Per questo motivo, il professionista, si astiene dallo svolgimento dell'attività professionale in concorrenza con il nuovo soggetto e "si impegna altresì a favorire la prosecuzione del rapporto tra i suoi vecchi clienti ed il nuovo soggetto".

(16) Corte Giustizia CE n. 50/91; Cass. n. 897/2002; Cass. n. 206/2003.