

I trasferimenti aziendali: questioni aperte

Approvato dalla Commissione studi tributari il 4 dicembre 2009

Sommario: PARTE PRIMA: Contenuto e forma degli atti di trasferimento; 1. L'oggetto del trasferimento; 2. Tipologie e forme di cessione. 3. Contenuto tipico di un contratto di acquisto di azienda; PARTE SECONDA: questioni aperte nei singoli tributi; 4. Imposta di registro e Iva; 4.1. L'alternatività Iva - Registro: la cessione frazionata dell'azienda; 4.2. La determinazione della base imponibile: a) i beni immobili, b) l'avviamento, c) gli impianti ed i macchinari; 4.3. La cessione di azienda nell'ambito dell'amministrazione straordinaria; 4.4. La cessione del marchio; 5. Base imponibile per le imposte ipso - catastali nella cessione di azienda con immobili; 6. Imposta sulle successioni e donazioni; 7. Le imposte sui redditi; 7.1. profili generali; 7.2. Corrispettivo costituito da rendita vitalizia; 7.3. Ripartizione del costo d'acquisto per il cessionario; 7.4. Perdite utilizzabili dal cessionario: l'avviamento negativo; 7.5. Regimi speciali: la tonnage tax; PARTE TERZA: profili comuni; 8. Riflessi in tema di accertamento; 8.1. La rilevanza del valore fiscale della cessione d'azienda definito per l'imposta di registro ai fini delle imposte dirette; 8.2. La cessione d'azienda e le norme antielusive. Cenni; 9. Attuazione dei tributi e cessione d'azienda; 9.1. Continuità aziendale e discontinuità soggettiva: la permanenza delle agevolazioni; 9.2. I crediti tributari dell'azienda ceduta; 9.3. Trasferimento dei crediti Iva; 9.4. I debiti tributari dell'azienda ceduta e la responsabilità del cessionario d'azienda; 9.5. Responsabilità per debiti aziendali. Cenni sui debiti di lavoro.

Premessa

A distanza di circa sedici anni dalla pubblicazione del precedente studio sui profili fiscali della cessione di azienda (studio 158-bis approvato il 4 dicembre 1993), appare opportuna una riflessione di ampio respiro sulla tematica dei trasferimenti aziendali. La normativa fiscale si è molto evoluta in questi anni, ma assai profonde sono state anche le riforme che hanno interessato il diritto societario, quello fallimentare - e in genere e sotto più profili - la disciplina civilistica dell'impresa e dell'azienda. Nuove prassi negoziali emergono, proprio in un momento storico in cui, invece, la giurisprudenza tributaria della Cassazione guarda con un generalizzato sospetto alla piena esplicazione dell'autonomia privata, quasi presupponendo una coincidenza tra il suo sviluppo e forme più o meno pericolose di elusione fiscale e/o di abuso del diritto.

Di qui l'opportunità di uno studio che riconsiderasse le problematiche già valutate nel precedente, per aggiornarle alla luce dei "materiali" degli ultimi anni. Uno studio che ripercorresse le vicende interpretative cercando di enucleare alcune tematiche di fondo, da

riprendere, sviluppare e approfondire, magari con riferimento a schemi negoziali innovativi, in successive occasioni, auspicabilmente in un serrato dialogo con gli studiosi delle discipline commercialistiche e aziendalistiche.

Si possono qui segnalare, in prima approssimazione, tre questioni di fondo che ricorrono costantemente nell'applicazione delle discipline tributarie e che meriterebbero un tentativo di razionalizzazione, per delineare delle soluzioni coerenti. Esse sono accomunate, tra loro, dalla rilevanza e dalla delicatezza delle tecniche di stesura dell'atto che comporta il trasferimento del compendio aziendale, le quali quindi vanno selezionate in funzione non solo degli obiettivi delle parti, ma anche nella piena consapevolezza delle implicazioni fiscali.

In primo luogo, la disciplina fiscale risulta spesso oscillante tra la prevalenza della continuità oggettiva che caratterizza, rispetto ad operazioni traslative di singoli beni, la cessione dell'azienda o del ramo, e la discontinuità soggettiva nella titolarità del complesso.

In secondo luogo, appare assai significativo, proprio in funzione di recentissimi orientamenti della Cassazione, il rischio che l'articolazione dei rapporti propri di un'entità aziendale conduca a forme di moltiplicazione dei presupposti tassabili, che risultano invece in contrasto con la finalità unitaria che l'atto di cessione intende raggiungere; sotto questo aspetto, in successive sedi andrebbe verificata criticamente la contraddizione in cui incorre la giurisprudenza quando da un lato tende ad unificare cessioni formalmente separate di beni aziendali e dall'altro tende a scomporre in plurimi negozi atti traslativi dell'intero compendio.

In terzo luogo, appare fondamentale la corretta impostazione dell'atto traslativo, quanto alla determinazione del prezzo e alla sua ripartizione tra le varie componenti aziendali; sia per i profili relativi all'accertamento a carico del soggetto cedente, sia per l'importanza che comunque assumono i singoli beni e per la tassazione del soggetto cedente, e per individuare la corretta valutazione dei cespiti aziendali nella contabilità del soggettoessionario.

PARTE PRIMA: CONTENUTO E FORMA DEGLI ATTI DI TRASFERIMENTO

1. L'oggetto del trasferimento

La corretta qualificazione dell'"impresa" (attività economica organizzata dall'imprenditore al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi: art. 2082 c.c.) e dell'"azienda" (complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'attività d'impresa: art. 2555 c.c.) rappresenta un passaggio obbligato per individuare l'oggetto del trasferimento: cosa si trasferisce, l'impresa o l'azienda?

In tale contesto, non senza rilievo appare la considerazione preliminare dell'esistenza o meno di un'autonoma nozione di azienda, rilevante ai soli fini fiscali. Indipendentemente dalla *vexata quaestio* dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario ⁽¹⁾, la legislazione tributaria non fornisce una propria definizione di azienda.

Le scelte semantiche del legislatore civilistico non offrono, comunque, un grande aiuto se sol si pensa al testo del riformato articolo 2112 c.c. (che, in particolare al V comma, da una nozione di trasferimento incentrata sulla circolazione dell'azienda raffigura il trasferimento

come mutamento di titolarità dell'impresa) o, addirittura, al precetto espresso nell'articolo 43 Cost. a tenore del quale "la legge può. . .trasferire. . . allo Stato. . . determinate imprese o categorie di imprese. . .".

In realtà, l'imprenditore per svolgere l'attività d'impresa si serve (normalmente) dell'azienda ("senza che assuma rilievo la natura del rapporto - proprietà, usufrutto, affitto - che lega il titolare dell'impresa al complesso dei beni necessari per l'esercizio dell'attività") ed è il trasferimento dell'azienda a determinare - di regola - il mutamento nella titolarità dell'impresa⁽²⁾.

La giurisprudenza non sempre si è espressa negli stessi termini ed ha preferito separare l'aspetto oggettivo dell'azienda, dall'aspetto soggettivo dell'impresa: l'impresa, quale attività economica organizzata per la gestione di un'azienda, è inseparabile dall'imprenditore, di cui costituisce un modo di operare, sicché - pur non confondendosi con costui - ha carattere eminentemente soggettivo ed è perciò estranea al contenuto obiettivo dell'azienda, che sola può essere oggetto di rapporti giuridici ⁽³⁾.

La dottrina, però, da tempo si interroga sulle c.d. "imprese senza azienda", categoria nella quale rientrano le imprese di dimensioni minori e le imprese di servizi ⁽⁴⁾.

E' opportuno precisare che il tema è strettamente legato alla dubbia ipotesi di un trasferimento di azienda composta del solo avviamento, sul quale torneremo in seguito.

In termini generali, l'azienda - con le precisazioni di cui oltre - è qualificabile come "una pluralità di beni e rapporti unificati dalla destinazione produttiva".

La particolarissima unitarietà funzionale all'esercizio dell'attività economica impressa al coacervo di beni dall'imprenditore, mediante un'attività di coordinamento, attribuisce all'azienda un'autonoma rilevanza giuridica e la rende meritevole in diverse sedi, come individualità oggettiva, di una tutela espressa da parte del legislatore" ⁽⁵⁾.

In dottrina si è osservato, non senza contestazioni, che - stante il carattere accessorio dell'organizzazione rispetto alla qualifica di imprenditore - può esistere un imprenditore senza azienda (es.: colui che realizza un esclusivo impiego professionale di risorse finanziarie), ma non - a parte ipotesi di natura temporanea, quali ad es. la morte, il fallimento - un'azienda senza impresa, tenuto conto dell'essenzialità della trasformazione nell'opera dell'imprenditore ⁽⁶⁾.

La Corte Suprema, in più occasioni, ha puntualizzato che si ha cessione di azienda "quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere *ex ante* la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa" ⁽⁷⁾.

L'esercizio dell'impresa può non essere attuale, ma è - comunque - richiesta l'attitudine potenziale all'utilizzo dei beni strumentali (nel loro complesso e nella loro interdipendenza) per un'attività d'impresa (nell'eterogeneità dei suoi elementi, proprio dal vincolo organico nasce l'entità giuridica azienda) ⁽⁸⁾.

2. Tipologie e forme di cessione

Il concetto di acquisto di azienda - in generale - può evocare tanto quello per atto fra vivi (ad es., a titolo di vendita, di permuta, di donazione, di conferimento), tanto quello per causa di morte.

L'azienda, infatti, può essere oggetto di vicende circolatorie di vario tipo. Indispensabile, allora, è conciliare la disciplina generale prevista nel codice per la cessione di azienda (artt. 2555 ss. c.c.), con quella peculiare dettata per il singolo tipo contrattuale adottato.

Quanto alla disciplina generale e più in particolare al "requisito" forma, anche alla luce della legge 12 agosto 1993 n. 310 (c.d. Legge Mancino, dal nome del Ministro primo proponente), l'art. 2556 c.c. non ne richiede una specifica ai fini della validità del contratto, ma fa salve le forme previste *ad substantiam*, sia con riferimento ai beni che compongono l'azienda e che con essa vengono trasferiti, sia con riferimento alla natura del "tipo" negoziale di volta in volta adottato ⁽⁹⁾.

Il richiamo alle "forme stabilite dalla legge per il trasferimento dei singoli beni che compongono l'azienda" (art. 2556, I comma) significa che "ogni categoria di beni aziendali resta assoggettata sia alle proprie regole di forma in senso stretto, sia alla propria legge di circolazione" ⁽¹⁰⁾. Ad esempio, per i beni immobili che facciano parte dell'azienda occorrerà la forma scritta a pena di nullità (art. 1350 c.c.) e la trascrizione per l'opponibilità del loro acquisto ai terzi acquirenti (art. 2644 c.c.) ed ai creditori pignoranti (art. 2914 n. 1 c.c.).

In sintesi, la forma stabilita per il trasferimento dei singoli beni continua a riguardare solo questi e non il trasferimento del complesso aziendale. Ergo, per i beni mobili non si porrà alcun problema di forma e per l'opponibilità ai terzi continuerà ad applicarsi la regola ordinaria della prevalenza del possessore di buona fede.

La normativa generale deve, poi, rapportarsi alle formalità nonché alle peculiarità determinate dalla natura del contratto di trasferimento (dunque, se si trasferisce l'azienda con un atto di donazione, si dovrà certamente far ricorso all'atto pubblico con l'irrinunciabile presenza dei testimoni).

Questo per rappresentare che anche la c.d. teoria unitaria dell'azienda non trova sempre riscontro nei dati normativi e, almeno sotto certi aspetti, risulta superata dalla c.d. "concezione atomistica dell'azienda".

Come autorevolmente sostenuto, "l'adesione a questa concezione non significa negazione che l'unitarietà funzionale impressa ai beni aziendali dall'imprenditore venga presa in considerazione dall'ordinamento" ⁽¹¹⁾.

Il punto di equilibrio tra unità dell'azienda e pluralità dei singoli beni che la compongono non è stato fissato in modo puntuale dal legislatore, limitatosi ad enunciare la formula generica del "complesso di beni organizzati", senza qualificare l'organismo produttivo come una nuova *res*.

Solo a certi fini - ad esempio, dal punto di vista della circolazione - l'azienda può essere oggetto di considerazione unitaria.

Un argomento meritevole di qualche cenno è quello della pubblicità.

Il secondo comma dell'art. 2556 c.c. stabilisce - sin da epoca precedente alla l. 310/1993 - che i contratti di cui al primo comma devono essere depositati per l'iscrizione presso il Registro delle imprese nel termine di 30 giorni a cura del notaio rogante o autenticante. E con il d.p.r. 581/95 - in conformità alle disposizioni transitorie - si è, finalmente, istituito il registro delle imprese.

La mancata iscrizione nel registro delle imprese di uno o di entrambi i contraenti non è ostativa alla negoziabilità dell'azienda. Anzi, ciò nonostante, il notaio dovrà ricevere l'atto, ma - per giovare degli effetti della pubblicità - le parti dovranno regolarizzare l'iscrizione.

La pubblicità non ha lo scopo di dirimere i conflitti tra più acquirenti dallo stesso imprenditore, ma quello generale (dichiarativo) previsto dall'articolo 2193 c.c.: "l'atto iscritto è opponibile ai terzi senza possibilità di eccezioni (presunzione *iuris et de iure*); l'atto non iscritto non può essere opposto ai terzi a meno che si provi che ne abbiano avuto conoscenza (presunzione *iuris tantum*)" ⁽¹²⁾.

Pur con la modifica dell'articolo 2556, II comma, c.c. l'orientamento prevalente ritiene che il trasferimento d'azienda rientri (ancora) nell'ambito dei negozi non formali e che il requisito della forma sia richiesto *ad probationem* ⁽¹³⁾.

Il richiamo contenuto nella norma alla "forma pubblica" o alla "scrittura privata autenticata" è da intendersi nel senso di una forma *ad regularitatem* o "integrativa", cioè nella logica di una forma scritta (richiesta *ad probationem*), alla quale si aggiunge quella autentica (richiesta ai fini dell'iscrizione, che - comunque - è obbligatoria e riguarda tutti gli imprenditori, indipendentemente dalla sezione del registro delle imprese nella quale siano iscritti) ⁽¹⁴⁾.

3. Contenuto tipico di un contratto di acquisto di azienda

Stante la palesata natura giuridica dell'azienda, tema estremamente delicato è quello dell'individuazione di ciò che automaticamente deve considerarsi oggetto del negozio traslativo, quando le parti tralascino di indicare nel documento predisposto gli elementi aziendali, limitandosi ad una descrizione estremamente sintetica del tutto.

In tale ipotesi, se per i beni di cui all'articolo 810 c.c. nessuno dubita della trasferibilità, contestazioni nascono in ordine al passaggio dei rapporti giuridici, ossia dei contratti (che passerebbero - comunque - al cessionario ex 2558 c.c.), dei crediti e dei debiti dell'azienda (incapaci di transitare di per sé, stante la lettera degli artt. 2559 e 2560 c.c.). A seguire l'impostazione più restrittiva, la portata minima del negozio traslativo d'azienda si ridurrebbe al passaggio dei beni in senso stretto organizzati per l'esercizio dell'impresa.

La giurisprudenza sembra propendere per la tesi più ampia, allargando i confini dell'azienda a tutti i rapporti giuridici comunque collegati all'assetto produttivo ⁽¹⁵⁾.

In dottrina si è tentato di superare entrambe le ricostruzioni, evidenziando il carattere restrittivo della prima (nelle aziende di servizi, ad es., il fulcro dell'attività risiede proprio

nell'organizzazione e non nei singoli beni strumentali) e l'automaticità della seconda (che rende superflue disposizioni come gli articoli 2558 e 2573, II comma, c.c. che elevano ad effetto naturale del negozio traslativo rispettivamente il passaggio dei rapporti contrattuali e del marchio). " Il vero è che la fattispecie aziendale non presenta sempre la medesima estensione: i suoi confini tendono a modellarsi sul tipo di attività esercitata, tenuto altresì conto delle condizioni del mercato, del progresso tecnologico, nonché delle disponibilità patrimoniali e dell'estro dell'imprenditore" (16).

Non ha senso, allora, discuterne in astratto: le incertezze potranno essere superate da una descrizione analitica degli elementi aziendali nel documento traslativo o in un inventario appositamente redatto.

Ciò posto, non solo manca certezza sulle situazioni giuridiche attive e passive contenibili nell'azienda (alcune sono di più facile identificazione per la disciplina normativa esistente, mentre per altre i problemi non sono mai stati risolti definitivamente), ma resta il dubbio amletico circa l'aspetto del loro "passaggio" al cessionario e della definizione dei rapporti interni ed esterni (17).

L'oggetto del negozio di trasferimento - pur considerando la natura (unitaria o atomistica) dell'azienda - non è senza significato anche rispetto alla determinazione della base imponibile, nozione sulla quale si tornerà in seguito.

Indipendentemente dalla "tecnica" contrattuale adottata e dalla descrizione (più o meno analitica) del complesso dei beni interessati alla cessione, il negozio di cessione di azienda conserva le sue caratteristiche tipologiche.

Censurabile appare, allora, il principio di diritto fissato dalla Corte Suprema - in tempi recentissimi - sui rapporti tra tassazione della cessione di azienda e cessione (intervenuta in occasione della stessa cessione d'azienda) dei contratti di locazione degli immobili in cui viene svolta l'attività aziendale: "la determinazione del quantum del tributo costituito dall'imposta di registro - imposta d'atto - è conseguenza della natura dell'atto sottoposto a registrazione qualificato come indice di capacità contributiva. In presenza di più atti in un medesimo documento, ciascuno soggiace al trattamento tributario riservato, fatta salva l'ipotesi di connessione negoziale unitaria e non scindibile tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni" (18).

La Corte Suprema, sulla scia di un suo precedente postulato (19), ha ritenuto che la connessione tra le convenzioni concluse in sede di regolamento negoziale deve essere non meramente volontaria ma "assolutamente necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico", "nel senso che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra". E - qualificato il contratto in esame come documento contenente più "atti", ciascuno espressione di capacità contributiva, stante la non necessarietà del "transito del contratto di locazione dei locali aziendali", semplice effetto naturale del negozio di trasferimento d'azienda, che le parti possono escludere con una diversa pattuizione - ha legittimato, applicando il primo

e non il secondo comma dell'articolo 21 d.p.r. 131/1986, l'autonoma tassazione del contratto di locazione commerciale trasferito ⁽²⁰⁾ .

La decisione non sembra da condividere.

Imprecisa appare l'assimilazione tra "atti che contengono più disposizioni" (art. 21 d.p.r. 131/1986) e "disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse..." (art. 23 d.p.r. 131/1986).

Il contratto di locazione dell'immobile nel quale è svolta l'attività d'impresa - pur in presenza di un corrispettivo specifico per la sua cessione - è parte integrante del complesso aziendale, è espressione di quel "*quid pluris*" che caratterizza l'azienda rispetto ai singoli beni che la compongono. Non a caso, l'articolo 36 L. 27 luglio 1978 n. 392 - in tema di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione - dispone che "il conduttore può sublocare l'immobile o cedere il contratto di locazione anche senza il consenso del locatore, purché venga insieme ceduta o locata l'azienda, dandone comunicazione al locatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento" ⁽²¹⁾

La norma si integra perfettamente con il principio espresso dall'articolo 2558 c.c., secondo il quale "se non è pattuito diversamente l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale".

Entrambe le previsioni sono tipiche della fattispecie "cessione di azienda" e "derogano" al canone generale voluto dal legislatore per la cessione del contratto, quando ha espressamente previsto che "ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta" (art. 1406 c.c.).

L'estrema parcellizzazione (civilistica e/o fiscale) del contratto di cessione di azienda - in antitesi, quanto al profilo prettamente tributario, con l'unitarietà dell'atto voluta dall'articolo 51, ultimo comma, d.p.r. 131/1986 e, sotto l'aspetto civilistico, con le norme prima ricordate, grazie alle quali l'assenza di una previsione pattizia in proposito (inserita, troppo spesso, tuzioristicamente, a "conferma" della disciplina legale) avrebbe sortito lo stesso effetto traslativo per il contratto di locazione immobiliare - snatura l'organicità del complesso aziendale, elimina quel vincolo in mancanza del quale l'entità giuridica azienda non esiste.

Tutto questo quando dal combinato disposto delle norme in tema di interpretazione del "contratto" (artt. 1362/1371 c.c.) e degli "atti" (art. 20 d.p.r. 131/1986) si evince con chiarezza che la loro "causa", l'"intrinseca natura" e gli "effetti giuridici" rappresentano il fulcro dell'attività ermeneutica.

Il *discrimen* tra entificazione dell'azienda e molteplicità degli elementi che la compongono non è facilmente rinvenibile in un ordinamento giuridico che - tra disposizioni tributarie e norme civilistico - commerciali - oltre a dedicare previsioni normative specifiche all'azienda, prevede l'invalidità del contratto per indeterminatezza dell'oggetto (art. 1346 c.c.), quando per la cessione a titolo oneroso dell'azienda (per la donazione v. art. 782 c.c.) - al fine di evitare la forma patologica "più grave" - può essere sufficiente l'indicazione dei locali in cui è svolta

l'attività e le sue caratteristiche più significative; condiziona il conferimento d'azienda al deposito di una stima consistente nella "descrizione dei beni... conferiti" e nella indicazione del valore a ciascuno di essi attribuito (art. 2343 c.c.); consente l'indicazione del valore dei singoli beni oggetto di trasferimento al fine di evitare l'applicazione delle aliquote di registro più elevate (art. 23 d.p.r. 131/1986); individua – in tema di imposte sui redditi – la plusvalenza o minusvalenza dell'alienante sulla base del valore unitario del prezzo di cessione, a prescindere dal valore dei singoli cespiti (artt. 58 e 67 d.p.r. 917/1986); impone all'acquirente di distribuire contabilmente il prezzo di acquisto su singoli cespiti o su categorie omogenee di cespiti (art. 102 ss. d.p.r. 917/1986) **(22)**.

La redazione del documento di cessione di azienda, nella pratica commerciale, spesso, poi, deve temperare le esigenze dei contraenti, anche con riferimento alla garanzia dell'alienante nei casi di pagamento dilazionato o differito del prezzo.

Districarsi tra fideiussione ("garantita" se prestata a prima richiesta da una banca o da una compagnia assicurativa, più rischiosa se offerta da un privato), rilascio di cambiali, deposito fiduciario – di somme o titoli di credito – nelle mani di un soggetto di reciproca fiducia delle parti, clausola risolutiva espressa (art. 1458 c.c.), condizione risolutiva del trasferimento (con efficacia retroattiva *erga omnes*, ex artt. 1357 e 1360, I comma, c.c.) per il mancato pagamento integrale del quantum pattuito nei termini previsti in contratto **(23)**, significa per l'autore del contratto svolgere una sapiente opera di lettura degli indici significativi della "comune intenzione delle parti" (art. 1362, II comma, c.c.). Il tale contesto, l'istituto della vendita con riserva della proprietà (artt. 1523 ss.) offre interessanti prospettive, pur se il legislatore non ha previsto il meccanismo di pubblicità della riserva negli adempimenti camerali **(24)**.

Ai fini dell'imposta di registro, la clausola contrattuale con la quale si rinvia l'effetto del trasferimento all'integrale pagamento del prezzo, non trasforma la vendita di specie in atto sottoposto a condizione sospensiva, ma – così come espressamente previsto dall'art. 27, III comma, d.p.r. 131/1986 – è "incapace" di legittimare una registrazione, almeno nella prima fase, con il mero pagamento dell'imposta in misura fissa, risultando – da subito – dovuta quella proporzionale.

La norma ha funzione antielusiva e mira ad evitare l'aggiramento dell'imposizione fiscale, dei meccanismi della tassazione **(25)**.

Analoga è la scelta ai fini IVA, di fronte alla lettera degli artt. 2, II comma, n. 1 ("costituiscono cessioni di beni le vendite con riserva della proprietà") e 6, I comma ("le cessioni di beni si intendono effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili"), d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633.

PARTE SECONDA: QUESTIONI APERTE NEI SINGOLI TRIBUTI

4. Imposta di registro e Iva

4.1 L'alternatività Iva- Registro: la cessione frazionata dell'azienda

In primo luogo, bisogna distinguere tra cessione di azienda, cessione di ramo di azienda e cessione di singoli beni aziendali. Infatti, è necessario determinare quando ricorra un trasferimento di azienda (o di un ramo) e quando la cessione si limiti ad uno o più beni del complesso aziendale, in considerazione delle diverse imposte applicabili ⁽²⁶⁾.

La cessione di singoli beni aziendali sconta l'IVA, mentre, ai sensi dell'articolo 2, co. 3, lettera b) d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633, non sono considerate cessioni di beni (e, quindi, risultano escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA) "le cessioni . . . che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda".

Negli ultimi anni sempre più di frequente si sono riscontrate vendite frazionate di beni aziendali a favore dello stesso acquirente per evitare - in tal modo - di ricondurre le singole fattispecie nell'ambito della cessione d'azienda.

La cessione d'azienda o di ramo d'azienda esistenti nel territorio dello Stato costituisce operazione rilevante ai fini dell'imposta di registro ai sensi degli art. 2 e 3 primo comma, lett. b) d.p.r. n. 131/86 e dell'allegata tariffa, parte I, art. 1 e 2 ed in virtù del principio di alternatività tra Iva e registro disciplinato dall'art. 40 del d.p.r. 131/86.

Il trasferimento d'azienda, pertanto, non rappresentando un'operazione rilevante ai fini Iva sarà soggetto ad imposta di registro in misura proporzionale anche nel caso in cui il soggetto cedente sia un soggetto passivo Iva.

Un atto non rientrante nell'ambito Iva sarà sottoposto ad imposta proporzionale di registro secondo quanto disciplinato dall'art. 23, co. 1, del d.p.r. 131/1986. Infatti, un'unica disposizione negoziale può avere ad oggetto beni e diritti sottoposti a tassazione ai fini dell'imposta di registro, con aliquote diverse.

L'art. 23 citato, tuttavia, stabilisce che gli atti aventi ad oggetto beni tassabili con aliquote diverse sono imponibili per l'intero valore con l'aliquota più elevata, a meno che le parti non abbiano indicato nell'atto corrispettivi distinti per i singoli beni: in tal modo si eviterà l'applicazione dell'aliquota più elevata.

Di conseguenza, la cessione di un insieme di beni determina la necessità di individuare se vi siano elementi tali da poter qualificare l'operazione come cessione d'azienda o se, invece, si tratti di singoli trasferimenti imponibili ai fini Iva ⁽²⁷⁾.

I riflessi economici sono ovviamente rilevanti, poiché solo in caso di cessione d'azienda il valore dell'avviamento dovrà essere incluso nella base imponibile assoggettando ad imposta di registro l'intera operazione di trasferimento ⁽²⁸⁾; nel caso, invece, di cessione di beni ogni operazione sarà soggetta ad IVA ed il cessionario potrà detrarre l'Iva sugli acquisti effettuati beneficiando della peculiare neutralità del tributo.

Pertanto, qualificare o meno come cessione d'azienda l'intero complesso di operazioni diviene rilevante per individuare il corretto regime fiscale cui assoggettare i trasferimenti ⁽²⁹⁾.

La disamina della giurisprudenza della Corte di Cassazione degli ultimi anni evidenzia il tentativo di individuare gli elementi peculiari della cessione in senso stretto, al fine di poter

distinguere il mero trasferimento di beni dell'impresa dal trasferimento dell'azienda. Appare evidente seppur l'analisi non potrà prescindere da una valutazione caso per caso, che un *excursus* della più recente giurisprudenza fornisce un valido supporto per la individuazione di elementi peculiari a caratterizzare le due ipotesi.

La Corte di Cassazione, in un primo momento, ha considerato rilevante l'elemento soggettivo riconoscendo l'autonomia e l'indipendenza dei singoli negozi oggetto della cessione ed escludendo che una sommatoria di effetti ricollegati a negozi distinti sia astrattamente riconducibile ad una più ampia causa negoziale (30). Nella qualificazione dell'operazione, ha precisato la Suprema Corte, non si deve ricorrere esclusivamente ad elementi probatori aventi carattere oggettivo (successione temporale dei contratti tra le medesime parti), ma anche a profili negoziali di carattere soggettivo. Secondo tale interpretazione, limitare più contratti collegati nell'ambito di una categoria definita potrebbe costringere la libertà contrattuale in schemi troppo ristretti, in aperto contrasto con i principi di libertà assicurati dal nostro ordinamento.

Sempre sotto il profilo soggettivo non è apparso rilevante che il cedente non sia munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, né che il cessionario svolga l'attività imprenditoriale, poiché secondo l'orientamento giurisprudenziale più recente l'azienda potrà essere gestita anche da terzi attraverso un contratto di affitto di azienda (31).

La stessa Cassazione superando il primo orientamento incentrato sull'elemento soggettivo, ha individuato tra gli elementi peculiari del trasferimento in parola quelli di natura oggettiva connessi all'autonomia funzionale ed organizzativa dei beni.

La Suprema Corte - con riferimento alla cessione frazionata di beni immobili e mobili - non ha dato rilievo alla volontà enunciata dalla società aggiudicataria di smembrare l'azienda e di dare una diversa destinazione ai singoli beni considerando detto intento non sufficiente ad escludere una cessione in senso stretto. La Corte ha, invece, evidenziato come l'esclusione di alcuni beni (non essenziali allo svolgimento dell'attività) o la mancanza di una previsione di un corrispettivo per l'avviamento, nonché l'assenza di un'attività produttiva in corso al momento del trasferimento non siano rilevanti ad escludere la qualificazione delle singole cessioni dall'ambito della cessione d'azienda (32).

Quindi, anche in caso di cessione di un complesso di beni che, potenzialmente organizzati, possano realizzare un'attività d'impresa, potrà rinvenirsi un trasferimento di azienda in considerazione della potenzialità produttiva della stessa. Infatti, pur di fronte ad un'azienda inattiva, oppure non gestita dall'alienante o la cui gestione fuoriesca dagli scopi sociali dell'acquirente, è possibile riscontrare - comunque- al momento della cessione elementi indicativi, anche se meramente potenziali, per individuare un trasferimento aziendale (33).

E', inoltre, da escludere quale elemento interpretativo determinante la mancanza di connessione tra l'attività dell'azienda ceduta e l'oggetto sociale principale del soggetto cedente. Il trasferimento costituirà cessione d'azienda, quando i beni strumentali ceduti saranno idonei,

nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa, anche se non attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa ⁽³⁴⁾.

Il succedersi di una pluralità di atti non è, allora, sufficiente a motivare la presunzione di una cessione d'azienda: infatti, il trasferimento dei beni aziendali effettuato attraverso detta parcellizzazione e in un determinato periodo di tempo, non sempre, nè necessariamente, nasconde un trasferimento d'azienda.

La stessa autorità giudiziaria con una più recente sentenza, non ha riscontrato alcuna cessione d'azienda nell'atto di compravendita di complesso immobiliare già adibito ad albergo. Il ragionamento della Suprema Corte prende le mosse dalla nozione civilistica dell'istituto ove per azienda s'intende: "l'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa", come "attività di coesione funzionale alla realizzazione di un rapporto di complementarità strumentale tra beni destinati alla produzione".

Alla luce di detto inquadramento si avrà cessione d'azienda quando il trasferimento abbia ad oggetto un complesso di beni organizzati anche se non attualmente, ma solo potenzialmente per l'esercizio dell'attività d'impresa; comunque, sarà necessario che il complesso di beni sia già organizzato come tale dal precedente imprenditore ⁽³⁵⁾.

Nel caso esaminato, i giudici della Suprema Corte hanno individuato il mero trasferimento di un complesso immobiliare e non dell'organizzazione; solo a seguito della cessione, infatti, detto complesso è stato corredato degli elementi occorrenti ad elevarlo al rango di azienda ⁽³⁶⁾.

In sintesi ai fini di una corretta qualificazione dei negozi di trasferimento sarà, quindi, necessario esaminare caso per caso l'organizzazione data al complesso dei beni oggetto del trasferimento, sia in relazione alla preesistenza di un'autonomia funzionale dei beni conferiti, sia alla loro idoneità e potenzialità ad essere utilizzati nell'ambito di una futura attività d'impresa ⁽³⁷⁾.

4.2 La determinazione della base imponibile

La cessione d'azienda - in base al principio di alternatività tra Iva e registro - 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'art. 51 co. 4 del T.U.R ;
- prezzo della cessione.

Ai fini della determinazione della base imponibile, sarà necessario individuare il valore delle attività a prescindere dal valore contabile e compreso il valore di avviamento, che non risulta dalle scritture contabili e successivamente sottrarre le passività risultanti dalle suddette (escluse quelle imputabili agli autoveicoli soggetti all'imposta provinciale di trascrizione) ⁽³⁸⁾.

Come precisato dalla Suprema Corte, infatti, il valore dell'azienda "non è necessariamente espresso dalla sommatoria delle sue componenti positive...(ma) ben può

costituire significativo indice sintomatico il valore dei debiti aziendali che il cessionario si sia esplicitamente accollato in aggiunta al corrispettivo versato; valore, dal quale vanno, poi dedotte le passività risultanti dalle scritture contabili” (39).

E' altresì opportuno precisare che - ai fini della determinazione della base imponibile - per il mantenimento dei valori produttivi dell'azienda ed in mancanza di precise pattuizioni in relazione ai singoli beni inclusi nella cessione, il trasferimento si considera comprensivo di tutti gli elementi facenti parte dell'azienda senza necessità di specificazioni nell'atto di trasferimento.

Tuttavia, per evitare l'applicazione dell'aliquota più elevata ai sensi dell'art. 23 co. 1, del T.U.R, appare opportuno indicare la base imponibile dei singoli beni oggetto del trasferimento consentendo in tal modo una corretta tassazione secondo le diverse aliquote. Occorrerà, quindi, determinare analiticamente la base imponibile dei beni immobili, dell'avviamento (e degli altri beni) deducendo dal valore di singoli beni, in modo proporzionale, le passività.

a) i beni immobili

Nella determinazione del valore di mercato dei beni immobili si dovrà tenere conto dell'art. 1 co. 307 della L. 296/06 ove è previsto che per la uniforme e corretta applicazione dell'art. 52 del T.U.R sono individuati periodicamente i criteri per la determinazione del valore normale. Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 27 luglio 2007 sono stati indicati i citati criteri per la determinazione di tale valore ai sensi dell'art. 51 co. 3 del d.p.r. 131. Detto provvedimento indica un valore fisso rappresentato dalle quotazioni Omi, da una serie di fattori variabili relativi alle peculiari caratteristiche del fabbricato (es. livello del piano, categoria catastale ed altri elementi, prezzi effettivamente praticati, prezzi che emergono dagli accertamenti effettuati, prezzi applicabili per offerte di vendita, prezzi che emergono da offerte al pubblico, e ristrutturazioni) (40).

Il valore, così determinato, costituisce una presunzione semplice che potrà essere ammessa alla valutazione del giudice solo se avrà i requisiti di gravità, precisione e concordanza. In merito è opportuno ricordare che ai sensi dell'art. 52 co.5-*bis* del T.U.R. solo i trasferimenti rientranti nel cd. prezzo valore non sono soggetti a giudizio di congruità, mentre tutti gli altri trasferimenti saranno soggetti a valutazione secondo il valore venale in comune commercio.

Diversamente da quanto previsto dal c.d. "decreto legge Bersani" (n. 223/2006) che, ai fini dell'iva aveva introdotto una presunzione legale relativa, in relazione ai trasferimenti dei soli beni immobili, in caso di scostamento tra il valore dichiarato ed il valore normale (41), la legge comunitaria del 2008 con l'art. 24 commi 4 lett. f) e 5, come noto, ha modificato l'art. 54 co. 3 del d.p.r. n. 633/72 e l'art. 39 primo comma lett. d) del d.p.r. n. 600/73, eliminando la citata presunzione legale in merito agli accertamenti immobiliari ed alla determinazione del valore normale introdotte dal d.l. 223/2006 (42). Alla luce della recente modifica, l'eventuale differenza tra valore dichiarato e valore normale costituirà una presunzione semplice anche per le imposte dirette e per l'iva (43).

b) l'avviamento

In relazione alla determinazione dell'avviamento, il testo unico dell'imposta di registro non definisce l'avviamento, né i relativi metodi di valutazione. Prescindendo in tale sede dalla indagine in merito alla definizione della nozione di avviamento, è necessario precisare che esso costituisce una qualità non essenziale dell'azienda. L'avviamento può, quindi, essere positivo, negativo o anche inesistente, senza che l'azienda venga meno: è, infatti, ipotizzabile anche la cessione di un'azienda inattiva ⁽⁴⁴⁾. Non sembra, invece, assolutamente configurabile una cessione d'azienda (o di un suo ramo) costituita dal solo avviamento ⁽⁴⁵⁾.

Sotto il profilo fiscale la determinazione del valore da attribuire all'avviamento è certamente un aspetto rilevante anche in considerazione del rischio di un eventuale accertamento. E' necessario evidenziare che le metodologie elaborate dalla dottrina aziendalistica e dall'amministrazione finanziaria per determinare il valore dell'avviamento sono molteplici e possono condurre a risultati diametralmente diversi.

Con il d.p.r. del 31 luglio 1996 n. 460 sono stati introdotti i criteri omogenei di quantificazione del valore dell'avviamento. Tale normativa ha avuto il pregio di stabilire le modalità per fissare il valore oggetto di adesione quando il bene trasferito sia un'azienda. Tuttavia, il d.lgs. 19 giugno 1997 n. 218 ha abrogato il metodo di calcolo introdotto con il d.p.r. del 31 luglio 1996 n. 460 in attuazione delle disposizioni relative all'accertamento per adesione ⁽⁴⁶⁾.

La circolare dell'8 agosto 1997 n. 235, con riferimento all'accertamento con adesione (d.lgs. n. 218/97) rinviava a successive indicazioni i criteri di determinazione dell'avviamento delle aziende, ma detti criteri non sono stati mai forniti e attualmente l'amministrazione finanziaria nella determinazione dell'avviamento ricorre sovente all'utilizzo dei criteri tratti dal predetto regolamento di cui al d.p.r. del 31 luglio 1996 n. 460.

E' necessario precisare che il metodo di calcolo dell'avviamento costituisce un criterio valutativo ai fini dell'accertamento con adesione e, quindi, non sembra vincolante, per il contribuente, ai fini della mera determinazione del valore in sede di trasferimento .

La Cassazione ha chiarito che con il regolamento di cui al d.p.r. n. 460/96 il legislatore ha voluto fornire i valori minimi cui l'amministrazione finanziaria deve attenersi in fase di accertamento con adesione, nella consapevolezza che solo la determinazione di valori inferiori a quelli accertati o accertabili, può invogliare il contribuente ad accedere ad una definizione transattiva: al di fuori di detta procedura, il valore dell'avviamento determinato attraverso il citato criterio avrà solo carattere presuntivo ⁽⁴⁷⁾.

Il criterio previsto dall'abrogato art. 2, co. 4, d.p.r. 460/96 costituisce, di conseguenza, allo stato, l'unico metodo "parametrizzato" a disposizione dell'amministrazione e del contribuente.

L'Agenzia delle entrate con comunicazione n. 52 del 5 marzo 2003 ha precisato che il valore dell'avviamento può essere quantificato secondo detto metodo. In ogni caso resta nella discrezionalità dell'amministrazione l'utilizzo di detto criterio o di altri criteri elaborati dalla

dottrina, fermo restando l'obbligo di motivazione dell'atto.

Il contribuente potrà, altresì, determinare il valore dell'avviamento secondo il metodo di valutazione che ritiene più idoneo e un valore di avviamento dichiarato inferiore a quello determinato attraverso i criteri di calcolo di cui al d.p.r. 460/96 non gli precluderà la possibilità di dimostrare in sede contenziosa le ragioni dello scostamento di valori.

c) gli impianti e i macchinari

L'art. 24 comma 1, del T.U.R. prevede che nei trasferimenti immobiliari le accessioni i frutti pendenti e le pertinenze si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile a meno che non siano espressamente esclusi dalla vendita o si dimostri con atto registrato che siano di proprietà di un soggetto terzo. La disposizione contiene una presunzione *iuris tantum* suscettibile, quindi, di prova contraria.

Inoltre il secondo comma del citato articolo tende, come è noto, ad evitare fenomeni elusivi disponendo il recupero dell'imposta di registro nel triennio successivo se le pertinenze risultino di proprietà dell'acquirente: per evitare l'applicazione dell'aliquota più onerosa (relativa al bene principale) sarebbe sufficiente alienare separatamente, il bene mobile applicando l'aliquota del 3%, ma l'agenzia delle entrate potrà, in presenza di un bene mobile pertinenziale, procedere al recupero della maggiore imposta relativa al bene immobile detratta l'imposta già pagata per la cessione del bene mobile. Risulta, quindi, determinante la corretta qualificazione delle pertinenze.

Per ciò che concerne gli impianti con l'art. 36 co. 7 , 7-bis e 8 del decreto legge 4 luglio 2006 n. 248, relativo all'ammortamento dei terreni su cui insistono immobili strumentali, l'Agenzia delle entrate ⁽⁴⁸⁾ ha riconosciuto autonoma rilevanza anche agli impianti e ai macchinari infissi al suolo nel solo caso in cui questi realizzino una struttura che nel suo complesso costituisca una unità immobiliare iscrivibile nel catasto urbano escludendo l'applicazione della disposizione se gli impianti non costituiscano, invece fabbricati iscritti o iscrivibili nel catasto edilizio urbano ⁽⁴⁹⁾.

In mancanza di chiarimenti ministeriali, sarà necessario valutare la connessione strutturale degli impianti con l'edificio prescindendo dalla transitorietà di detta connessione, nonché dai mezzi di unione a tal fine utilizzati ⁽⁵⁰⁾.

4.3 La cessione di azienda nell'ambito dell'amministrazione straordinaria

All'art. 44 del T.U.R. viene prevista una presunzione di coincidenza del valore venale in comune commercio dell'azienda con il prezzo stabilito in sede di aggiudicazione. La *ratio* della disposizione risiede nella considerazione che le vendite effettuate in sede di espropriazione forzata (con o senza incanto) vengono realizzate secondo un procedimento posto sotto il controllo del giudice dell'esecuzione, finalizzato alla realizzazione del massimo ricavo nonché vincolato a specifiche forme di pubblicità. In tali ipotesi viene inibito all'amministrazione finanziaria il potere di accertamento sulla congruità del valore dichiarato rispetto al valore di mercato attraverso la presunzione di coincidenza del valore venale in comune commercio

dell'azienda con il prezzo di aggiudicazione.

L'art. 44 del T.U.R fa espresso riferimento ai beni mobili e immobili, tuttavia appare evidente che, pur non contemplando espressamente la cessione d'azienda, il prezzo di aggiudicazione anche in tale ipotesi non sarà soggetto a rettifica. Diversamente i singoli beni oggetto di espropriazione forzata non risulterebbero oggetto di accertamento, mentre gli stessi inseriti nell'ambito di una cessione d'azienda potrebbero essere oggetto del giudizio di congruità dell'amministrazione finanziaria.

La circolare n. 54/E dell'11 ottobre 2007 ha esaminato il problema dell'applicabilità dell'art. 44 del T.U.R. in caso di vendita di azienda posta in essere nell'ambito della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza disciplinata al d.lgs. 8 luglio 1999 n. 270 (cd. Prodi *bis*).

La problematica potrebbe ravvisarsi anche in sede di concordato fallimentare, concordato preventivo e di fallimento. Tuttavia, l'amministrazione finanziaria ha escluso l'applicazione analogica dell'art. 44 citato, limitando il potere di accertamento ai soli casi elencati dal predetto articolo. Con la circolare 54/E 2007 l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che il controllo svolto dall'autorità giudiziaria sulle vendite effettuate nell'ambito dell'amministrazione straordinaria, del concordato preventivo e del concordato fallimentare è diverso da quello esercitato sulla vendita senza incanto in sede di espropriazione forzata. Sinteticamente possiamo evidenziare che le differenze risiedono nel controllo giurisdizionale successivo ed eventuale nonché limitato alla legittimità degli atti nel primo caso e nel diverso e preventivo potere di controllo in ordine al prezzo di vendita ed alla congruità con il valore di mercato del bene nel secondo caso ⁽⁵¹⁾. Nella circolare viene, altresì, chiarito che sulla valutazione incidono sia la compromessa redditività dell'azienda in stato di crisi, sia la considerazione dell'assunzione di rilevanti impegni economici da parte dell'acquirente.

Quindi, in caso di vendita all'incanto o senza incanto dell'azienda la base imponibile sarà, costituita dal prezzo di aggiudicazione, in tal modo viene escluso il potere di accertamento di maggior valore, mentre, se la vendita avviene con diverse modalità la base imponibile sarà accertata secondo il valore venale in comune commercio ⁽⁵²⁾. La giurisprudenza è, infatti, costante nel ritenere che l'art. 44 del T.U.R contiene un'elencazione tassativa non suscettibile di interpretazione analogica ⁽⁵³⁾.

Tuttavia, è necessario sottolineare che le vendite effettuate nell'ambito delle amministrazioni straordinarie avvengono con provvedimenti soggetti a forme di pubblicità e di controlli di tipo giudiziale e amministrativo, pertanto sebbene l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza non ravvedano l'applicazione dell'art. 44 citato, dette cessioni si realizzano, comunque, nell'ambito di un procedimento ad evidenza pubblica . A supporto di quanto innanzi evidenziato si aggiunga che ai sensi dell'art. 62 co. 2 e co. 3 del d.lgs. 270/99 le vendite devono essere finalizzate al miglior realizzo in conformità ai criteri generali stabiliti dal Ministro dell'industria e che il valore dei beni oggetto della cessione viene determinato da uno o più esperti nominati dal commissario straordinario.

4.4 La cessione del marchio

Prima della riforma di cui al d.lgs. 4 dicembre 1992 n. 480 e del d.lgs. 10 febbraio 2005 n. 30 (codice della proprietà industriale), il marchio non si poteva negoziare autonomamente.

Pertanto, la tassazione del trasferimento del marchio è stata, oggetto di dubbi interpretativi ed applicativi.

Il trasferimento dell'azienda e del marchio, indipendentemente dalla contestualità delle operazioni, costituiva un negozio complesso: la cessione d'azienda veniva assoggettata ad imposta di registro, mentre la cessione del marchio ad Iva ⁽⁵⁴⁾.

Successivamente è stato riformulato l'art. 2573 c.c.: "il marchio può essere trasferito o concesso in licenza per tutto o per una parte dei prodotti o servizi per i quali è stato registrato, purché in ogni caso dal trasferimento o dalla licenza non derivi inganno in quei caratteri dei prodotti o servizi che sono essenziali nell'apprezzamento del pubblico".

La sentenza della Corte di Giustizia C-497 del 27 novembre 2003 ha risolto la *querelle*, escludendo la tassazione separata del marchio ai fini Iva nel caso in cui il trasferimento dello stesso avvenga nell'ambito di una cessione d'azienda.

Con la risoluzione 3 aprile 2006 n. 48/E l'Agenzia delle entrate ha fatto chiarezza sul trattamento applicabile al trasferimento del marchio prevedendo che:

- il marchio ceduto al di fuori della cessione dell'azienda costituisce prestazione di servizi e come tale il trasferimento dello stesso verrà assoggettato ad Iva.
- la cessione del marchio nell'ambito di una cessione di azienda (intesa, quindi, come universalità dei beni aziendali) perde la sua individualità per fondersi con l'azienda di cui è parte, pertanto verrà assoggettato ad imposta di registro.

Resta peraltro aperto il problema di come possa essere recuperata l'IVA applicata, in base alla precedente interpretazione, sulla cessione del marchio separatamente considerata pur in un contesto di cessione aziendale; nonché di come possa essere riconosciuta la buona fede dei contribuenti che si siano attenuti a quell'orientamento, fino alla sopravvenienza della circolare 48/E ⁽⁵⁵⁾.

5. Base imponibile per le imposte ipotecarie e catastali nella cessione di azienda con immobili

Gli articoli 2, comma 1, e 10, comma 1, d.lgs. 31 ottobre 1990 n. 347 commisurano le imposte ipotecarie e catastali "alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni".

I criteri astratti per la determinazione della base imponibile ai fini ipotecari e catastali sono due:

- 1) valore di mercato del bene immobile in sé, senza imputazione alcuna di passività.

E' la tesi dell'amministrazione finanziaria ⁽⁵⁶⁾ che, nonostante il richiamo legislativo alla base imponibile determinata ai fini dell'imposta di registro, ha più volte affermata l'autonomia

impositiva delle imposte ipotecarie e catastali (il cui presupposto è rappresentato dalle formalità di trascrizione e di voltura, miranti a rendere certo il passaggio di proprietà di un bene, a tutela della pubblica fede) rispetto all'imposta di registro (che colpisce la ricchezza trasferita). Il richiamo contenuto negli articoli 2 e 10 d.lgs. 347/1990 ha inteso solo escludere che ad uno stesso immobile possa essere attribuita una valutazione diversa ai fini delle tre imposte. La disciplina dell'imposta di registro rilevante per la nostra fattispecie è quella "ordinaria" e non la disciplina speciale di tale imposta applicabile all'immobile quale componente dell'azienda ceduta, restando senza significato che i beni immobili siano inseriti o no in un complesso aziendale". Quindi, irrilevanza del valore netto del bene immobile ed individuazione della base imponibile dell'immobile - ai fini delle imposte ipo-catastali - sul valore di mercato, senza imputazione alcuna delle passività ipotecarie su di esso gravanti.

Il principio era già stato espresso dalla Corte Suprema invitata a chiarire - in una recente pronuncia - che le espressioni "valore in sé dell'immobile" e "valore desumibile dalle varie componenti attive e passive, ad esso strettamente inerenti" "equivalgono ad un complessivo e generale richiamo di tutte le componenti economiche rilevanti, suscettibili, cioè, in base ai consueti criteri di estimo, di influire sulla quantificazione del valore venale in comune commercio dell'immobile, senza autorizzare affatto alcuna automatica ed indiscriminata deduzione delle passività, in deroga al menzionato criterio del valore venale in comune commercio" (57);

2) valore di mercato del bene immobile trasferito, dopo la c.d. ventilazione delle passività: "nelle cessioni di aziende o di complessi aziendali relativi ai singoli rami dell'impresa, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore" (art. 23, ult. comma, d.p.r. 131/1986).

Che uno stesso fatto (es. trasferimento di azienda) debba considerarsi espressione di una diversa capacità contributiva ai fini dell'imposta di registro o di successione e donazione (valore netto degli immobili ricompresi) ed ai fini dell'imposta di trascrizione e di voltura catastale (valore lordo degli immobili stessi) è in contrasto con i principi informativi del sistema tributario e di dubbia costituzionalità (58).

Un tributo come l'imposta di trascrizione è da rapportarsi al valore dei beni traslati, senza tener conto dell'utilità fornita dallo Stato. Quindi, una grandezza unica per la fissazione della base imponibile (59).

Nel senso di un'imposizione fiscale legata al valore di mercato del bene immobile trasferito, detratte le sole passività ad esso inerenti, tra l'altro, si è già espressa più volte la Commissione Studi Tributarie del C.N.N. (60)

Nel caso di cessione di azienda comprendente immobili strumentali per natura realizzata tra società non è applicabile l'aliquota del 3% ma quella del 2%, tenuto conto della circostanza che le cessioni di aziende sono in ogni caso (pur se effettuate nell'esercizio di imprese) escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

L'articolo 1-bis, tariffa allegata al d.lgs. 347/1990, si applica, difatti, alle sole cessioni di

fabbricati strumentali per natura, imponibili - o esenti - ai fini IVA, ma non a quelle escluse dall'imposta su valore aggiunto ⁽⁶¹⁾.

6. Imposta sulle successioni e donazioni

Il disegno di incentivazione dei passaggi generazionali e in genere dei trasferimenti d'azienda nell'ambito familiare, che nel diritto civile ha condotto alla introduzione del patto di famiglia, restava incompleto sotto il profilo fiscale una volta reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni con il d.l. 262/2006. Subito dopo, con la legge 296/2006, è stato però inserito, nell'art. 3 del d.lgs. 346/90, il comma 4-ter, che esclude globalmente da imposizione i trasferimenti - anche tramite patti di famiglia - effettuati in favore di discendenti (o del coniuge, a seguito di ulteriore modifica), di aziende o rami di esse (nonché di quote sociali e azioni che assicurino il controllo della società). Il beneficio è accordato a condizione che vi sia prosecuzione dell'attività d'impresa, o conservazione del possesso delle quote o azioni, per un periodo di almeno cinque anni, a pena di decadenza.

Gli effetti e la portata dell'importante innovazione, che esclude da imposizione buona parte dei trasferimenti a titolo gratuito di imprese o di rami d'azienda, sono stati analizzati nello studio 43/2007 "Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 Legge Finanziaria 2007", al quale si fa rinvio ⁽⁶²⁾.

Le conclusioni dello studio, circa l'esenzione anche dalle imposte ipotecaria e catastale dei trasferimenti immobiliari compresi nell'azienda trasferita, sono state confermate nella risoluzione 23 novembre 2007, 341/E, nella quale sono state anche ribadite le condizioni di applicabilità dell'esclusione da imposta, ed è stato confermato che il vincolo della prosecuzione quinquennale dell'attività d'impresa - cui può ricondursi anche quello di conservazione delle quote di controllo della società - è da considerare rispettato anche in caso di successivo conferimento dell'azienda da parte del beneficiario del trasferimento esonerato da imposta, così come in caso di successive operazioni straordinarie.

Nel punto 8.3.3. della circolare 22 gennaio 2008, 3/E, l'agenzia ha invece espresso l'avviso, contrariamente a quanto auspicato nel predetto studio, che "L'agevolazione recata dall'art. 3, comma 4-ter, del TUS, si applica esclusivamente con riferimento al trasferimento effettuato tramite il patto di famiglia, e non riguarda anche l'attribuzione di somme di denaro o di beni eventualmente posta in essere dall'assegnatario dell'azienda o delle partecipazioni sociali in favore degli altri partecipanti al contratto. Tali ultime attribuzioni rientrano nell'ambito applicativo dell'imposta sulle successioni e donazioni". Non è stata dunque presa una posizione netta sulla modalità di tassazione in tale caso, ed in particolare sulla modalità di individuazione dell'aliquota applicabile, che dovrebbe sempre ricondursi al nesso di parentela che lega disponente e assegnatario delle attribuzioni compensative, piuttosto che a quello esistente tra beneficiario e assegnatario. Resta inoltre non chiarito quale sia il regime di tassazione, in caso di attribuzioni gratuite direttamente da parte del disponente nei confronti dei legittimari -

evenienza che non sembra possibile escludere a priori -, così come restano incerti gli effetti di un'eventuale recesso dal patto di famiglia.

7. Le imposte sui redditi.

7.1. Profili generali.

Il trattamento impositivo, ai fini delle imposte sui redditi, delle operazioni che determinano il trasferimento dell'azienda ha attraversato, negli anni trascorsi dal precedente studio, numerose fasi, regolate da discipline diverse e caratterizzate da continui ripensamenti ⁽⁶³⁾. L'assetto attuale - che convive (e si cumula) ancora con discipline più marcatamente agevolative, come quella del "bonus aggregazioni" introdotto per operazioni di aggregazione aziendale (fusioni e scissioni) poste in essere nel 2007 e nel 2008, ed oggi ancora operante nel 2009 in virtù dell'art. 4 d.l. 5/2009 ⁽⁶⁴⁾, da cui discende, per il soggetto finale che sia costituito in forma di società di capitali, un riconoscimento gratuito di maggiori valori, fino a cinque milioni di euro - in estrema sintesi può dirsi caratterizzato non tanto dalla tradizionale distinzione tra operazioni traslative dei beni e operazioni di modificazione soggettiva (fusioni, scissioni), quanto piuttosto dalla contrapposizione tra cessioni a titolo oneroso dell'azienda o del complesso aziendale, che normalmente comportano l'emersione di plusvalenze tassabili, da un lato, e dall'altro operazioni di trasferimento connesse a riorganizzazioni o derivanti da atti a titolo gratuito (inclusa la successione *mortis causa*).

La cessione a titolo oneroso (alla quale, in questo caso, in deroga al principio generale, non può essere assimilato il conferimento) comporta la tassazione della plusvalenza in capo al cedente, con possibilità di rateizzazione della stessa, in base alla normativa sul reddito d'impresa, ove questa rimanga applicabile al soggetto cedente, ovvero, in alternativa, con applicazione opzionale della tassazione separata, che deve essere richiesta dal contribuente imprenditore, mentre è normalmente applicabile, salvo rinuncia, al soggetto perda, al momento della cessione, la qualifica di imprenditore. Correlativamente, non è disciplinata l'assunzione dei beni dell'azienda o del complesso trasferiti nel patrimonio del cessionario, che dunque può iscrivere, senza particolari condizioni, i maggiori valori collegati al corrispettivo pagato per l'acquisto del complesso. In linea di massima, questa disciplina, dopo che nel 2004, con la riforma IRES, si è abbandonata la strada della tassazione agevolata con imposta sostitutiva della plusvalenza ricavata dalla cessione a titolo oneroso, costituisce un incentivo significativo verso l'effettuazione delle operazioni di cessione piuttosto mediante atti aventi ad oggetto le partecipazioni, che non attraverso atti aventi ad oggetto l'azienda (che comportano tra l'altro rischi di tassazione "incisiva" anche sotto i profili esaminati nelle parti dello studio dedicate alle imposte indirette).

Per ragioni ovviamente diverse, sia la cessione a titolo gratuito, sia quella che sia collegata a conferimenti, fusioni o scissioni, sono invece considerate di regola come neutrali ⁽⁶⁵⁾; per il soggetto conferente, o comunque cedente, non si verificano plusvalenze tassabili, ma ciò comporta una tendenziale continuità nei valori di iscrizione dell'azienda ⁽⁶⁶⁾ o dei beni

nel bilancio del soggetto cessionario o conferitario (o della incorporante, o della beneficiaria), e delle partecipazioni ricevute, da parte del conferente (art. 176 t.u.i.r., applicabile anche se uno dei soggetti non sia residente, purché l'azienda sia situata nel territorio dello Stato). Continuità che, nelle c.d. riorganizzazioni aziendali (e pertanto nei conferimenti, la cui disciplina è riproposta, mediante rinvio, anche a proposito di fusioni e scissioni), può essere su opzione superata dal cessionario, ma senza effetti per il cedente, con riconoscimento fiscale dei maggiori valori relativi ad immobilizzazioni materiali e immateriali – avviamento compreso; restano esclusi attivo circolante e immobilizzazioni finanziarie -, quando il conferitario, o la società risultante dall'operazione straordinaria, optino per un affrancamento condizionato dal pagamento in tre rate annuali di un'imposta sostitutiva ⁽⁶⁷⁾, basata su aliquote progressive ⁽⁶⁸⁾ dal 12 al 16 per cento su scaglioni commisurati al valore dei beni iscritti in bilancio e provenienti dall'azienda o dal complesso ceduti ⁽⁶⁹⁾. La continuità, peraltro, costituisce il vero principio regolatore di questa tipologia di trasferimenti, rispetto al quale la regola della neutralità appare come un corollario applicativo, che però non esaurisce l'efficacia del principio: il quale produce effetti, ad es., anche nel computo dei periodi di tempo rilevanti ai fini dell'applicazione di determinati regimi (così, per la PEX il conferente ⁽⁷⁰⁾ può computare il periodo di possesso da parte della conferitaria delle partecipazioni ricevute, e i beni compresi nel complesso aziendale si considerano posseduti dalla conferitaria anche per il periodo di possesso del conferente) ⁽⁷¹⁾.

Se gli effetti strutturali delle varie forme di trasferimento aziendale sono da considerare definiti, non mancano dubbi interpretativi su singoli aspetti dei diversi regimi o su profili applicativi emersi nella giurisprudenza e nella prassi recenti.

In particolare, per gli atti di trasferimento d'azienda gratuiti (ivi inclusi i trasferimenti derivanti dal patto di famiglia, nonché quelli in un trust ⁽⁷²⁾), pur essendo acquisito il regime di neutralità nel rispetto di alcune condizioni ⁽⁷³⁾, resta non risolto il problema della tassazione cui si espone l'erede o donatario quando il complesso aziendale ricevuto viene ad immettersi in un preesistente patrimonio d'impresa, realizzando una "liberalità" suscettibile di realizzare una sopravvenienza attiva imponibile⁽⁷⁴⁾.

7.2. Corrispettivo costituito da rendita vitalizia.

Nello studio del 1993 si era ragionevolmente sostenuto che in caso di indeterminatezza del corrispettivo della cessione di azienda, come ad esempio quando fosse prevista una rendita vitalizia in favore del soggetto cedente, non potesse essere ritenuta sussistente una plusvalenza dotata dei requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità.

In merito, invece, è stato espresso un parere in senso diametralmente opposto dal Comitato consultivo per l'applicazione della norma antielusiva (n. 30 del 2005), a sua volta ispirato dalla prassi ministeriale⁽⁷⁵⁾. Non solo si è ritenuta tassabile la rendita vitalizia, e comunque determinabile il valore economico della stessa (che, nel caso di specie, era prevista in favore dei due soci della società cedente); ma – e sia pure con riferimento ad un'ipotesi che

presentava caratteristiche particolari - si è abbinata la tassazione della rendita, come reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, alla precedente tassazione della plusvalenza quantificata sulla base del valore della rendita stessa, escludendo che si determinasse una doppia imposizione, dato che la rendita era pattuita in favore dei soci, mentre la plusvalenza - tassabile per competenza, secondo le regole generali della determinazione del reddito d'impresa - costituiva componente reddituale del reddito d'impresa della società destinata ad estinguersi dopo la cessione.

7.3. Ripartizione del costo d'acquisto per il cessionario.

Rimane sempre latente la possibilità di conflitto tra amministrazione e contribuente in ordine alla più corretta ripartizione, ai fini fiscali, dei costi sostenuti per l'acquisto dell'azienda, *soprattutto là dove il corrispettivo risultante dall'atto traslativo non sia agevolmente "scomponibile" in voci separate*⁽⁷⁶⁾. In merito, si segnalano di recente la sentenza 16 aprile 2008, n. 9950, della Corte di cassazione sez. tributaria, con la quale si è affermato che se le parti hanno una totale autonomia nella fissazione del prezzo della cessione, all'acquirente non può invece riconoscersi una insindacabile discrezionalità nella ripartizione contabile del costo d'acquisto (nella fattispecie, l'ufficio aveva ritenuto sottostimato un cespite immobiliare compreso nei rami di azienda acquisito e invece sovrastimata la voce avviamento)⁽⁷⁷⁾; nonché la risoluzione 111/E dell'Agenzia delle entrate, del 29 luglio 2005, con la quale si è negata, ad un acquirente di ramo d'azienda, la rilevanza fiscale di modifiche nella ripartizione dei costi di acquisto, determinata dall'esigenza di passare all'adozione della contabilizzazione in base agli IAS (nella fattispecie, la società istante sosteneva la possibilità di riclassificare una parte del costo inizialmente imputato ad avviamento, a costo dei diritti di sfruttamento commerciale di un software che nel bilancio della società cedente non aveva una propria evidenza: la risposta dell'agenzia è nel senso che l'adeguamento agli IAS, in base al decreto legislativo 38/2005, deve restare fiscalmente neutrale e non consente quindi modifiche o attribuzioni di valori fiscalmente riconosciuti alle voci del patrimonio dell'impresa acquirente)⁽⁷⁸⁾.

7.4. Perdite utilizzabili dal cessionario: l'avviamento negativo.

Quanto alla problematica delle perdite per il soggetto acquirente, si pone all'attenzione degli operatori il problema del trattamento fiscale del c.d. *badwill*, avviamento negativo che si verifica quando il prezzo di cessione dell'azienda o del ramo d'azienda è inferiore al valore del netto contabile trasferito, nella previsione di perdite future⁽⁷⁹⁾. Non essendo specificamente prevista, dalla disciplina attuale sul reddito d'impresa, la modalità di concorso di detta voce - che costituisce inizialmente un accantonamento al fondo rischi ed oneri futuri, effettuato senza transitare nel conto economico dell'acquirente - alla determinazione del reddito, nella risoluzione 25 luglio 2007, 184/E⁽⁸⁰⁾, l'Agenzia ha affermato la necessità che tale accantonamento sia considerato dal cessionario come componente positivo di reddito, nei singoli periodi d'imposta in cui viene utilizzato a copertura delle perdite effettivamente

verificatesi negli stessi periodi; e ciò in simmetria con la deducibilità della minusvalenza in capo al soggetto cedente l'azienda.

7.5. Regimi speciali: la tonnage tax.

Per le imprese di navigazione marittima che, in base all'art. 155 t.u.i.r., sono ammesse al regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa sulla base del tonnellaggio del naviglio avente determinate caratteristiche, la plusvalenza ricavabile dalla cessione di queste ultime navi si considera assorbita nel reddito determinato forfetariamente. Ai sensi dell'art. 158, comma 3, t.u.i.r., l'assorbimento opera anche nel caso in cui sia ceduto un complesso aziendale, nel cui ambito il valore delle navi ammesse al regime tonnage rappresenti almeno l'80% del valore dell'azienda ceduta, al lordo dei debiti finanziari. Esempi applicativi sono contenuti nella circolare 21 dicembre 2007, 72/E, al paragrafo 8.2..

PARTE TERZA: PROFILI COMUNI

8. Riflessi in tema di accertamento

8.1 La rilevanza del valore fiscale della cessione d'azienda definito per l'imposta di registro ai fini delle imposte dirette

In passato, si era sempre negata la possibilità di estendere i valori definiti per l'imposta di registro alle imposte dirette sulla base del presupposto che la determinazione del reddito dovesse essere effettuata attraverso una contrapposizione tra costi e ricavi nella loro effettiva misura. I valori definiti ai fini dell'imposta di registro, pertanto, non dispiegavano un effetto immediato ai fini della determinazione del valore nelle imposte sui redditi.

Tuttavia, la giurisprudenza più recente ha chiarito in tema di tassazione di plusvalenze derivanti da cessione di azienda a titolo oneroso, che l'ufficio può legittimamente prendere a base dell'accertamento induttivo il valore definito ai fini dell'imposta di registro, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato, mediante la prova, desumibile dalle scritture contabili o da altri elementi, di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore ⁽⁸¹⁾.

E' necessario evidenziare, però, che il valore commerciale dell'azienda ed il valore definito ai fini dell'imposta di registro possono essere differenti. Se esaminiamo i criteri di determinazione utilizzati dagli uffici dell'amministrazione finanziaria, verificheremo la loro discrezionalità a seconda, ovviamente dei beni oggetto di valutazione (più frequentemente beni immobili e avviamento).

L'ufficio infatti, potrà servirsi ad esempio, di perizie di stima per determinare il valore di un bene immobile ⁽⁸²⁾. In tema di stima Ute la giurisprudenza più recente riprendendo l'orientamento di altre precedenti sentenze ha affermato che *"le valutazioni effettuate dall'Ute non possono rappresentare da sole elementi sufficienti per giustificare una rettifica in contrasto con le risultanze contabili, ma possono..... essere vagliate nel contesto della situazione contabile ed economica dell'impresa e ove concorrano con altre indicazioni documentali o presuntive*

precise e concordanti, possono costituire elementi validi per la determinazione dei redditi da accertare” ⁽⁸³⁾.

Di conseguenza la stima Ute potrà costituire un elemento di prova per sostenere che il valore di mercato del bene immobile oggetto del trasferimento sia superiore al prezzo dichiarato e potrà essere sufficiente per giustificare un accertamento in materia d’imposta di registro, mentre costituirà solo un indizio posto alla base di un accertamento induttivo ai fini dell’imposta sul reddito. Pertanto, in tal caso il valore definito ai fini dell’imposta di registro costituirà una mera presunzione in ambito di accertamento ai fini delle imposte dirette.

Il difficile tentativo di identificare un valore unitario nell’ambito delle singole imposte nasce dalla necessità di uniformare l’attività dell’amministrazione finanziaria cercando- in tal modo - di garantire la medesima base imponibile da assoggettare a tassazione sia in campo di imposizione diretta, sia indiretta. Tuttavia, i criteri relativi alla determinazione del valore di un bene sono diversi a seconda dell’imposta applicata ⁽⁸⁴⁾.

Il valore di mercato e il valore definito per l’imposta di registro possono essere influenzati anche dalle scelte dei coobbligati e delineare differenti fattispecie in capo ai singoli coobbligati, quali ad es. la definitività, oppure la definizione attraverso l’istituto dell’accertamento con adesione ⁽⁸⁵⁾.

Pertanto, il valore di un’azienda nell’imposta di registro non sempre, e necessariamente, coinciderà con il valore di mercato: la differenza tra prezzo ed il valore definitivamente accertato non costituisce, infatti, un fatto noto da cui scaturisce la presunzione innanzi descritta.

Quindi, se il valore definitivamente accertato ai fini dell’imposta di registro non è automaticamente equiparabile al valore di mercato dell’azienda oggetto della cessione, non sussistendo alcun fatto noto l’amministrazione finanziaria non potrà procedere in via induttiva all’accertamento del reddito da plusvalenza sulla base dell’accertamento effettuato in sede di applicazione dell’imposta di registro ⁽⁸⁶⁾.

L’Amministrazione finanziaria in sede di rettifica della plusvalenza ai fini Irpef, assumerà alla base del ragionamento induttivo la differenza tra il valore definito ai fini dell’imposta di registro ed il valore di mercato, ma dovrà in ogni caso fornire ulteriori elementi di prova (gravi precisi e concordanti) a sostegno del più elevato valore di mercato e dell’eventuale occultamento del corrispettivo ⁽⁸⁷⁾.

8.2. La cessione d’azienda e le norme antielusive. Cenni.

Le più recenti pronunce giurisprudenziali hanno riproposto la tematica relativa alla riqualificazione degli atti con finalità antielusive. La Corte di Cassazione si è, infatti, più volte pronunciata sulla tassazione della cessione d’azienda, spesso realizzata attraverso una pluralità di trasferimenti effettuati in tempi diversi; dette operazioni frazionate nella modalità e nel tempo consentono, infatti, come innanzi evidenziato, all’acquirente di fruire di un vantaggio fiscale connesso alla neutralità dell’Iva. Invero, il trasferimento dell’azienda attraverso singole

cessioni di beni al medesimo cessionario è stato spesso interpretato dall'amministrazione finanziaria e dalla Cassazione come una forma di elusione dell'imposta di registro ⁽⁸⁸⁾.

La questione deve essere affrontata sotto il più complesso profilo dell'interpretazione degli atti con particolare riferimento alla qualificazione di un negozio giuridico sulla base di elementi extratestuali ⁽⁸⁹⁾.

Nel nostro ordinamento non esiste, come è noto, una norma generale antielusiva e sebbene ai fini dell'accertamento delle imposte dirette, i negozi aventi ad oggetto il trasferimento o il godimento di aziende siano ricompresi tra le fattispecie oggetto di specifica disciplina antielusiva (art. 37-*bis*, comma 3, lett. *b*), del d.p.r. n. 600/1973), è discussa l'applicazione di tale disposizione anche nell'ambito dell'imposta di registro ⁽⁹⁰⁾.

Risulta, altresì, altrettanto contestata la funzione antielusiva dell'art. 20 del T.U.R. alla stregua del quale l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente ⁽⁹¹⁾. La tematica - da sempre oggetto di dibattito da parte della dottrina- assume particolare rilievo a seguito delle sentenze della Corte di Cassazione a sezioni unite del 23 dicembre 2008 n. 30055 e 30057 in tema di abuso del diritto. Il riconoscimento dell'esistenza di un generale principio antiabuso nell'ambito delle norme costituzionali (per i tributi non armonizzati), potrebbe determinare la necessità di una ulteriore riflessione sull'art. 20 del T.U.R. ⁽⁹²⁾.

Attraverso l'interpretazione, infatti, l'amministrazione finanziaria dovrebbe determinare gli effetti giuridici e qualificare la natura giuridica dell'operazione unitariamente mediante la ricostruzione dei citati effetti desumibili da un'interpretazione complessiva degli atti e delle relative clausole al di là della mera interpretazione letterale, tuttavia spesso l'azione accertatrice tende a riqualificare gli atti individuando la causa reale dei trasferimenti e l'intento negoziale unitario in considerazione dei riflessi economici, e non giuridici, realizzati.

Appare evidente, che l'indagine sulla natura economica degli effetti dell'atto, si presta ad ampie critiche, poiché dovrà investire necessariamente la ricerca soggettiva dei motivi delle parti. L'autonomia negoziale delle parti è, infatti, oggetto di tutela nella legislazione ordinaria e nella Costituzione che protegge la libertà di iniziativa economica privata e pone una precisa riserva di legge nella materia dell'imposizione tributaria.

A dette argomentazioni si aggiunga un'ulteriore considerazione in relazione alla natura dell'imposta di registro come "imposta d'atto"(e non sul trasferimento): detta qualificazione preclude la possibilità di utilizzare ai fini dell'interpretazione dell'atto elementi extratestuali ⁽⁹³⁾. Secondo detto orientamento un avviso di accertamento basato sul collegamento degli atti attraverso l'interpretazione degli stessi utilizzando elementi extratestuali sarà quindi illegittimo.

Tuttavia, la giurisprudenza prevalente, come innanzi evidenziato, in presenza di una pluralità di atti aventi ad oggetto il trasferimento frazionato di beni facenti parte di un complesso aziendale ha, invece, attribuito rilevanza tributaria al collegamento dei singoli atti,

riqualificando l'operazione complessiva come cessione di azienda, utilizzando, elementi extratestuali per supportare le proprie argomentazioni a sostegno del ravvisato intento elusivo.

Un ulteriore spunto di riflessione s'impone in relazione alla funzione antielusiva dell'art. 20 in merito all'ampliamento dei poteri di cui all'art. 53-*bis* del T.U.R. L'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 31 ss del d.p.r. n. 600/73 anche all'imposta di registro potrebbe rafforzare la possibilità di fare riferimento anche ad elementi extratestuali; i poteri di controllo, l'attività di verifica e di acquisizione dati in precedenza limitati all'ambito dell'imposizione diretta potrebbero, infatti, consentire un'applicazione dell'art. 20 T.U.R. non più limitata alla mera interpretazione del contenuto dell'atto ⁽⁹⁴⁾.

9. Attuazione dei tributi e cessione d'azienda.

E' uno degli aspetti sui quali è più difficile ricondurre ad unità la soluzione dei problemi disparati che possono emergere: si ha l'impressione che, tra continuità dell'azienda, che è insita nel concetto stesso, e discontinuità soggettiva, le soluzioni offerte dalla normativa, dalla giurisprudenza e dalla prassi non rispondano ad una concezione univoca, ma siano piuttosto influenzate dalla specificità delle vicende e delle connesse esigenze fiscali. In linea di principio, vale la regola della continuità ⁽⁹⁵⁾, ma questa è comunque influenzata (e quindi può uscirne confermata, rafforzata, o derogata) dalle norme specificamente applicabili ⁽⁹⁶⁾ o dal contenuto strutturale dell'atto di cessione.

9.1. Continuità aziendale e discontinuità soggettiva: la permanenza delle agevolazioni

In generale, il profilo della continuità è ritenuto prevalente dall'Agenzia delle entrate, rispetto alla variazione nella titolarità soggettiva dell'azienda oggetto della cessione: e così le cause di decadenza che normalmente accompagnano la concessione di agevolazioni fiscali, nell'intento di recuperare il beneficio nei confronti di chi interrompa l'utilizzo di un certo investimento, sono ritenute non applicabili a carico del contribuente che razionalizzi l'organizzazione dell'impresa mediante operazioni di ristrutturazione aziendale.

In questo senso, ad esempio, la circolare 38/E del 9 maggio 2002, punto 10.2, a proposito del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate (comma 7 art. 8 l. 388/2000) ⁽⁹⁷⁾; analogamente, a proposito della c.d. "Tremonti-ter" (art. 4 comma 6 l. 383/2001), la circolare 17 ottobre 2001, 90/E, e la risoluzione 6 giugno 2003, 129/E (rispettivamente, in generale per cessioni e conferimenti, e per il particolare caso della donazione dell'azienda da padre a figli). Tuttavia, per il credito d'imposta di cui al comma 7 dell'art. 8 l.388/2000, cui si faceva riferimento in precedenza, la donazione dell'azienda dal padre ai figli, con successiva costituzione di una società tra costoro, è stata ritenuta impeditiva alla conservazione dell'agevolazione, stante la discontinuità soggettiva (in questo caso ritenuta prevalente): nella risoluzione 15 settembre 2003, 179/E, l'agenzia ha precisato che il proprio orientamento favorevole alla conservazione del credito d'imposta non ancora esaurito riguarda

i casi "in cui specifiche norme giuridiche prevedono, in seguito al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati" (ad es. fusioni, scissioni, successione ereditaria).

Insomma, l'interprete deve valutare, senza poter avere a priori delle certezze assolute, diversi elementi che vanno temperati tra loro: fermo restando che, in ogni caso, si discute della possibilità di conservare l'agevolazione solo se si conservano i requisiti strutturali per poterne godere, si può concludere nel senso che le operazioni di riorganizzazione, cui tradizionalmente restano estranee le cessioni pure e semplici a titolo gratuito ovvero oneroso, si prestano maggiormente ad una naturale continuità, ma il profilo della modificazione soggettiva potrebbe risultare invece decisivo tutte le volte in cui la normativa specifica che regola l'agevolazione sia ancorata strettamente all'identità di un certo soggetto, ovvero quando il trasferimento in sé sia qualificabile come causa di perdita dell'agevolazione ⁽⁹⁸⁾.

9.2. I crediti tributari dell'azienda ceduta

Sia pure con riguardo a fattispecie peculiare, la risoluzione 31 ottobre 2008, 417/E, riepiloga in generale gli effetti di un trasferimento di azienda sugli obblighi IVA, disciplinando in modo articolato i diritti e gli obblighi che si trasferiscono in capo all'acquirente. Dopo un'interessante premessa "di principio", in cui si riconosce che la "cessione di un ramo aziendale è un'operazione straordinaria nella quale si determina, in linea generale, una situazione di continuità tra i contribuenti interessati" ⁽⁹⁹⁾, si afferma che i crediti iva del soggetto alienante si trasferiscono, con effetto anche nei confronti del fisco, senza necessità delle particolari formalità previste per la cessione dei crediti IVA (d.l. 70/1988). La pronuncia dell'agenzia riconosce anche il rimborso in favore di entrambi i soggetti se ricorrano le condizioni di cui all'art. 30.

Con la risoluzione 27 settembre 2007, 268/E, l'agenzia ha inoltre precisato che il cessionario di azienda può compensare mediante versamento unico a mezzo di modello F24 il credito IVA da esso vantato, e già riservato all'utilizzo mediante compensazione, con i debiti fiscali e previdenziali riferibili all'azienda ceduta e maturati in capo al precedente titolare della stessa.

9.3.- Trasferimento dei crediti Iva

In caso di cessione d'azienda è possibile trasferire il *plafond* per gli esportatori abituali in capo al cessionario a condizione che:

- venga espressamente menzionato il trasferimento del *plafond* nel contratto di cessione;
- venga inoltrata entro 30 giorni un'apposita comunicazione all'amministrazione finanziaria;
- che il cessionario prosegua l'attività svolta dal cedente;
- che vengano cedute tutte le posizioni creditorie e debitorie al cessionario.

Con ris. min. n. 165 /E del 21 aprile 2008, l'amministrazione finanziaria ha sostanzialmente confermato che in caso di trasformazioni sostanziali soggettive (eccetto il caso di affitto d'azienda) il trasferimento del plafond a favore del cessionario non è subordinato al trasferimento di tutti i debiti e crediti dell'azienda, ma solo delle posizioni attive e passive necessarie alla prosecuzione dell'attività aziendale nei confronti dei clienti non residenti.

In tal senso anche la Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 31 ottobre 2008 n. 417/E.

9.4. I debiti tributari dell'azienda ceduta e la responsabilità del cessionario d'azienda.

L'art. 14 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 ⁽¹⁰⁰⁾ prevede la responsabilità del cessionario dell'azienda, salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente entro i limiti del valore dell'azienda in relazione al pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nello stesso periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore ⁽¹⁰¹⁾.

L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante alla data del trasferimento dagli atti dell'amministrazione finanziaria, senza che assuma rilievo l'elemento formale della sua iscrizione nelle scritture contabili.

Gli uffici sono tenuti a rilasciare su richiesta dell'interessato un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti. Pur se la norma non indica il soggetto preposto ad avanzare la richiesta ("l'interessato"), la prassi ha "allargato" la legittimazione anche al cessionario in fieri, richiedendo – però – in tal caso, che "il cedente in fieri manifesti esplicitamente il proprio consenso alla richiesta del certificato da parte di terzi" ⁽¹⁰²⁾.

Il certificato negativo ha effetto liberatorio, in ogni caso il cessionario sarà ugualmente liberato se il certificato non verrà rilasciato entro 40 giorni dalla richiesta (c.d. silenzio assenso).

Nel caso di stipula immediata - stante la difficoltà di ottenere dagli uffici finanziari la certificazione liberatoria - a livello operativo si potrà ipotizzare il rilascio da parte del cedente di un'apposita fideiussione o di una somma di denaro adeguata, quale cauzione.

9.5 Responsabilità per debiti aziendali. Cenni sui debiti di lavoro.

In caso di trasferimento di azienda, la disciplina della sorte dei debiti aziendali è contenuta nell'articolo 2560 c.c.

L'alienante, recita il primo comma di detto articolo, "non è liberato dai debiti, inerenti all'esercizio dell'azienda ceduta, anteriori al trasferimento, se non risulta che i creditori vi hanno consentito".

L'articolo 2560 c.c., così come l'articolo 2559 c.c. (inerente ai crediti), attiene al solo profilo esterno dei debiti aziendali e regola – in maniera essenziale - i rapporti tra i contraenti

ed i creditori aziendali, lasciando ai primi ampia libertà di regolamentazione nei loro rapporti reciproci sulla sorte dei debiti aziendali.

Il legislatore riconosce alle parti la scelta di pattuirne il trasferimento al cessionario, la loro permanenza – in tutto o in parte - in capo all'alienante o una ripartizione pro quota fra gli stessi.

La normativa in oggetto, quindi, non si discosta da quella generale che disciplina la successione nel debito, ove il creditore non deve essere danneggiato dal trasferimento: è necessario il suo consenso per la liberazione del debitore originario, non essendo ammissibile il mutamento del debitore senza l'assenso del creditore. Conseguentemente - per quanto riguarda le passività aziendali - mentre l'autonomia privata dei contraenti è sovrana in ordine ai rapporti interni tra alienante e cessionario - nulla può circa la sfera giuridica dei creditori.

Ma se il testo contrattuale è silente quanto all'imputazione dei debiti aziendali nei rapporti interni?

Rimandando a quando innanzi riferito sul contenuto dell'azienda (la cui definizione non è senza significato per la soluzione del prospettato quesito), diverse sono state le risposte ipotizzate: responsabilità *ex lege* del cessionario sul modello dell'accollo legale; cessionario quale debitore principale nell'ambito di una vicenda remissoria; transito sul cessionario dei c.d. debiti in natura (cioè di quei debiti riguardanti contratti già conclusi con la clientela, per i quali la prestazione dovuta consiste nella fornitura dei beni e servizi prodotti) e regolamentazione dei debiti pecuniari sulla base del tipo negoziale scelto dalle parti ⁽¹⁰³⁾.

La problematicità dell'interpretazione di un documento traslativo redatto in maniera approssimativa quanto alla successione nei debiti, deve spingere i contraenti ad una compiuta disciplina dei loro interessi, pena il ricorso alla soluzione giudiziaria.

Nei rapporti esterni, invece, per scelta legislativa, il consenso dei creditori aziendali costituisce causa estintiva della responsabilità per debiti dell'alienante, il quale - altrimenti - continua ad essere responsabile verso i terzi per i debiti contratti prima del trasferimento, ritualmente pubblicizzato⁽¹⁰⁴⁾.

La responsabilità *ex lege* dell'acquirente - per i (soli) debiti risultanti dai libri contabili obbligatori, con l'eccezione dei debiti di lavoro, per i quali alienante e acquirente, anche di aziende non commerciali, sono comunque obbligati in solido, salvo la facoltà riconosciuta al lavoratore di consentire la liberazione dell'alienante con le procedure di cui agli articoli 410 e 411 c.p.c. (articolo 2112 c.c.). - implica che i creditori sono legittimati a richiedergli la prestazione dovuta, senza che l'assetto di interessi contrattualmente ipotizzato incida sulla singola fattispecie.

Il codice, però, nulla dice sul rapporto tra l'obbligazione dell'alienante e la responsabilità dell'acquirente.

Sia la dottrina che la giurisprudenza più recenti propendono per il carattere solidale della responsabilità del cessionario - non "beneficiario" dell'escussione preventiva del coobbligato - rimandando alla disciplina pattizia scelta dai contraenti la definizione dei loro rapporti interni

(105).

Scopo dell'articolo 2560, II comma è, dunque, quello di tutelare, a seguito della cessione d'azienda, i terzi creditori, i quali potrebbero veder diminuita la propria garanzia patrimoniale.

La limitazione della responsabilità *ex lege* del cessionario alla sola azienda commerciale trova la sua motivazione nel fatto che nell'azienda commerciale si fa un ampio ricorso al credito e che spesso tale credito non è accompagnato da alcuna garanzia reale (cosa, che invece, avviene per le aziende agricole).

Elemento imprescindibile per la configurabilità della responsabilità dell'acquirente dell'azienda verso i creditori aziendali, è - però - l'iscrizione dei debiti nei libri contabili obbligatori (pur se irregolarmente tenuti).

Tale esigenza nasce al fine di evitare possibili controversie che potrebbero scaturire dall'effettiva conoscenza da parte dell'acquirente di singoli debiti aziendali.

Sarà onere del creditore attore provare, fra gli altri elementi costitutivi del proprio diritto, anche l'iscrizione nelle scritture contabili dei debiti per cui richiede soddisfacimento.

E' esclusa la responsabilità dell'acquirente per i debiti che, seppur non iscritti nei libri contabili obbligatori, erano da questi conosciuti al momento del trasferimento dell'azienda (106).

L'art. 2560, secondo comma, c.c. - quale eccezione al principio generale che ognuno risponde solo delle obbligazioni da lui assunte (art. 2740 c.c.) - è applicato esclusivamente alle fattispecie previste dal legislatore (107).

La regola è, dunque, che la responsabilità solidale del pagamento dei debiti si realizza per effetto della registrazione nei libri contabili obbligatori.

Non è stato chiarito se il riferimento al libro giornale o al libro degli inventari sia da intendersi in modo tassativo, ovvero da estendersi anche alle altre scritture obbligatorie.

La Cassazione ha, in termini generali, affermato che la responsabilità di cui al capoverso dell'articolo 2560 c.c., è "una responsabilità senza debito (il debito è solo dell'alienante) che va ricondotta ad un acollo cumulativo *ex lege* e dà luogo ad una solidarietà in forza di legge tra l'alienante e l'acquirente dell'azienda commerciale, solidarietà <sui generis> che non implica il diritto del primo di ripetere, neppure in parte, dal secondo quanto versato al terzo creditore, appunto perché - diversamente da quanto avviene nei casi di solidarietà ordinaria in cui il fatto costitutivo del debito è imputabile anche al condebitore nei confronti del quale si agisca poi in via di regresso (art. 1292, 1294, 1298 e 1299 c.c.) - l'alienante, debitore, ha adempiuto un'obbligazione discendente esclusivamente dal fatto proprio, contrattuale o extracontrattuale"

(108).

Quanto alle scritture contabili, la stessa Corte ha statuito che "non vi è dubbio che con l'espressione <libri contabili obbligatori> adoperata nel capoverso dell'articolo 2560 c.c., il legislatore si sia riferito ai libri contabili che l'articolo 2214 dello stesso codice prescrive..."

(109).

Quindi, nonostante l'obbligatorietà della tenuta - da parte di alcuni soggetti - ai sensi degli articoli 25 e 39 d.p.r. 633/1972, del registro IVA degli acquisti (la normativa del '72 è

successiva al codice civile, che – quindi – non poteva indicarlo nell'articolo 2214), tale registro – attesa la sua diversa natura (serve solamente a consentire al contribuente l'esatto calcolo dell'imposta dovuta e l'esatto pagamento di essa - operate le detrazioni di legge – ed agli uffici il controllo su tutte le operazioni effettuate) - non è equiparabile ai libri contabili obbligatori, essendo esso privo di valore probatorio in ordine ai rapporti di debito e credito registrati.

Nella redazione pratica del documento traslativo di azienda non risulterà facile enucleare i debiti e, quindi, si potrà ipotizzare una loro "analitica" indicazione in un momento successivo rispetto all'atto di trasferimento. Ad es., alla consegna dell'azienda, con un inventario che darà conto, oltre che delle scorte, anche dei debiti.

Il quadro normativo delineato crea qualche problema di troppo per la tutela dei terzi creditori nel caso di cessione di azienda riguardante le c.d. "imprese minori", in contabilità semplificata e, quindi, mancanti di libri obbligatori. In tali ipotesi, difatti, i creditori del vecchio proprietario potranno agire solo nei confronti di quest'ultimo **(110)**.

La responsabilità solidale dell'acquirente viene prevista legislativamente dall'art. 2112, 2° comma, c.c. anche per i crediti del prestatore di lavoro nell'azienda per l'opera prestata, esistenti al momento della cessione; dunque la cessione di azienda non comporta la risoluzione del contratto di lavoro in quanto non costituisce motivo di licenziamento.

E' evidente che l'intento del legislatore sia stato quello di rafforzare la posizione creditoria del prestatore di lavoro, il quale non deve subire in alcun modo pregiudizio dalla cessione dell'azienda **(111)**.

Il trasferimento di azienda impedisce una pattuizione separata ove cedente e cessionario si accordino sulla esclusione della successione nei contratti di lavoro.

Il lavoratore può, comunque, consentire la liberazione dell'alienante in virtù di un acollo totale e liberatorio da parte dell'acquirente, con le procedure fissate per il tentativo di conciliazione dagli artt. 410 e ss cpc.

Massimo Basilavecchia, Maria Pia Nastri e Vincenzo Pappa Monteforte

-
- 1)** Sul punto, per prime indicazioni, E. De Mita, *Diritto tributario e diritto civile. Profili costituzionali*, in *Le ragioni del diritto*, Scritti in onore di L. Mengoni, III, Milano, 1995, 1834 ss.; S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992; M. Allena, *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, I, 1776 ss.; G. Baralis, *Influenze della legislazione tributaria sulla legislazione civile. Anche modifiche "indotte" alla legislazione civile?*, Studio C.N.N. del 16 dicembre 2002 n. 4129.
 - 2)** V. Buonocore, *Il "nuovo" testo dell'articolo 2112 del codice civile e il trasferimento di un ramo di azienda*, nota a Cass., sez. lavoro, 23 luglio 2002 nn. 10761 e 14961, in *Giur. Comm.*, 2003, II, 313 ss., ove ulteriori richiami.
 - 3)** Cass. 22 gennaio 1983 n. 623, in *Giust. Civ.*, 1983, I, 3014.
 - 4)** Per tutti, A. Genovese, *Il <passaggio generazionale> dell'impresa: la donazione d'azienda e di partecipazioni sociali*, in *Riv. dir. comm.*, 2002, 718.
 - 5)** F. Fimmanò, *La morfologia della res azienda*, nota a Cass., sez. V, 11 giugno 2007 n. 13580, in *Notariato*, 2008, 16 ss., che ricorda (nota 2) gli art. 2112, 2555, 2562, 2565, 2573, 2610 c.c., 670 n. 1 c.p.c., 104, 104-bis, 104-ter, 105 l. fall..

- 6)** F. Galgano, *L'impresa*, in *Trattato di dir. comm. e di dir. pub. dell'economia*, diretto da F. Galgano, II, Padova, 1978, 47 ss.; F. Fimmanò, *Gli effetti del trasferimento dell'azienda sull'autorizzazione sanitaria regionale e sul c.d. accreditamento istituzionale, nota a Consiglio di Stato*, sez. IV, sentenza 27 maggio 2002 n. 2940, in *Riv. not.*, 2003, 134.
- 7)** Cass., Sez. Trib.: 10 ottobre 2008 n. 24913, in *I contratti*, 2009, 463 ss.; 11 giugno 2007 n. 13580, in *Dir. e prat. soc.*, 2007, 20, 62, con nota di G. Cardamellis; 30 maggio 2005 n. 11457; 20 giugno 2002 n. 8973, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 1104, con nota di C. Lamberti.
Il sintagma "cessione di azienda" non vale, di per sé, a trasformare in azienda ciò che ha differente natura, mentre – al contrario – un insieme di alienazioni separate di beni, legate da un nesso causale, può generare un trasferimento d'azienda: tra altri, R. Tommasini, *Contributo alla teoria dell'azienda come oggetto di diritti*, Milano, 1986, 121.
- 8)** Anche nei documenti di prassi si legge che per aversi cessione di azienda non è necessario che l'attività produttiva sia attuale, ben potendo essere cessata in quanto l'organizzazione permane per un periodo più o meno lungo: Ris. 10 gennaio 1980 n. 368663; Ris. 7 agosto 1978 n. 360984; Ris. 13 febbraio 1975 n. 500002.
- 9)** Cfr., nella manualistica, per tutti, G. F. Campobasso, *Diritto commerciale*, 2, *Diritto delle società*, a cura di M. Campobasso, Milano, 2006, 148.
Per la forma ad substantiam del negozio di cessione di azienda, all'indomani della novella codicistica, v. - però - A. Bortoluzzi, *L'impresa, l'azienda e il suo trasferimento*, Torino, 2001, I, 86.
- 10)** G. E. Colombo, *La cessione di azienda - lineamenti generali*, in *Cessione ed affitto di azienda alla luce della più recente normativa*, Atti della giornata di studio del 22 ottobre 1994 organizzata a Milano dal Comitato regionale Notarile Lombardo, Milano, 1995, 36.
- 11)** G. E. Colombo, *La cessione di azienda - lineamenti generali*, cit., 12.
- 12)** La legge 12 agosto 1993 n. 310 - criteri applicativi, C.N.N., Circolare interna del 16 dicembre 1993, alla quale si rinvia per ulteriori indicazioni sul concetto di azienda, sui soggetti e sull'oggetto della cessione, sulla tipologia degli atti interessati dalla norma, sul registro competente per l'iscrizione.
- 13)** F. Ferrara - F. Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, 151.
- 14)** A. Ruotolo, *Il trasferimento di azienda del piccolo imprenditore e l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese*, Studio C.N.N. del 18 marzo 2005 n. 5517.
Sull'effetto liberatorio della pubblicità del trasferimento d'azienda con riferimento alla responsabilità verso i terzi dell'alienante per debiti aziendali, v. nota 104.
- 15)** Cass. 23 luglio 1983 n. 5112; più di recente, per tutte, Cass. civ., I sez., 27 maggio 2009 n. 12421.
Anche nel diritto comunitario la conclusione è analoga: Corte di Giustizia C.E., sentenza 23 novembre 2003, causa C-497/01.
Per quanto riguarda il marchio, si rinvia al par. 4.4.
- 16)** U. Minneci, *Trasferimento di azienda e regime dei debiti*, Torino, 2007, 78, ove ulteriori richiami.
- 17)** Sul tema particolarmente delicato dei debiti, vedi anche infra sub 9.5.
- 18)** Cass., sez. trib., 22 aprile/4 maggio 2009, n. 10180, in *Corr. trib.*, 2009, 2197 ss., con nota (critica) di G. Corasaniti.
- 19)** Cass. sez. trib., 7 giugno 2004 n. 10789, in *Corr. trib.*, 2004, 2680 ss.
- 20)** Contra Comm. trib. centr. 12 maggio 1989 n. 3337, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 367; *Comm. trib. centr.* 10 giugno 1986 n. 5037, in *Rass. trib.*, 1986, II, 532.
Sul tema generale, G. Petteruti, *Imposte fisse e pluralità di oggetti o negozi*. Studio C.N.N. n. 144-2008/T.
Profili ulteriori in G. Petrelli, *Imposta di registro elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*, Studio C.N.N. 95-2003/T.
- 21)** La stessa Corte di Cassazione, tra l'altro, proprio con riferimento al citato articolo 36, ha statuito che "la cessione del contratto di locazione deve intendersi ipso facto perfezionata, alla sola condizione che sia ceduta anche l'azienda, con semplice comunicazione al locatore ceduto, senza che rilevi in proposito l'esercibilità, da parte del locatore, della facoltà di opporsi alla stessa (da ricondursi, pertanto, necessariamente alla sussistenza di <gravi motivi>), poiché detta opposizione del contraente ceduto, ove riconosciuta fondata in sede giudiziaria, costituisce vicenda successiva ed estranea al negozio originario" (Cass. 20 aprile 2007 n. 9486, in *Rass. dir. civ.* 2008, 1, 210, con nota di G. Recinto).
Già in precedenza era stato riconosciuto il passaggio del contratto di locazione, indipendentemente dal consenso del proprietario dell'immobile, quando l'effetto del subentro del cessionario risultava effettivamente

perseguito dai contraenti alla luce dell'assetto di interessi desumibile dal negozio traslativo di azienda (Cass. 2 febbraio 2000 n. 1133, in Dir. e giust., 2000, 6, 10).

22) Notazioni sulla convenienza per l'acquirente ad allocare il prezzo di acquisto sui beni a più elevato ammortamento, in F. Marrone, *Acquisto di azienda: come valorizzare i singoli beni ricevuti*, in Rass. trib., 1994, 987 ss.

Con riferimento alla ripartizione del costo d'acquisto per il cessionario, vedi - anche - infra sub 7.3.

23) E' il delicato tema della c.d. condizione sospensiva di adempimento (o risolutiva di inadempimento) ritenuta più volte valida anche dalla Corte Suprema, secondo la quale sono suscettibili di essere dedotti in condizione elementi interni al programma negoziale, qual è - ad es. l'adempimento di una prestazione contrattuale: per tutte Cass. 13 novembre 2006, n. 24299, in Riv. not., 2007, 1206; Cass. 24 novembre 2003, n. 17859, in Riv. not., 2004, 528.

24) Per D. de Stefano e P.E. Focarete, *Vendita di azienda con riserva di proprietà*, in *Federnotizie*, 2008, 76, nota 7, "è diffusa...la convinzione che tutto si esaurisca nella indicazione della <riserva di proprietà> nel c.d. "quadro note" del modello camerale". Gli autori suggeriscono di "qualificare con il codice 99 (altro) nella <tabella tipi di proprietà> di Fedra il diritto trasferito al momento della <vendita con riserva della proprietà> e successivamente - al momento della confezione della quietanza in forma pubblica o autentica - compilare un ulteriore modello TA selezionando questa volta il codice 01 (proprietà) nella <tabella tipi di proprietà>.

25) G. Ferrà, *Imposta di registro e vendita con riserva di proprietà*, in Corr. trib., 1990, 603.

26) P. Puri, *Profili fiscali della cessione d'azienda*, Studio del Consiglio nazionale del notariato n. 158-bis/1993.

27) M. Peirolò, *Cessione frazionata di azienda e detraibilità dell'iva non dovuta*, in Dir. prat. trib., 2000, II, 352.

28) A. Carinci, *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in Riv. dir. trib., 1996, I, 1165 ss.

29) L'erroneo assoggettamento della cessione d'azienda ad Iva potrà determinare una rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria che emetterà un avviso di liquidazione contenente imposta suppletiva di registro. Naturalmente vi sarà anche un avviso di accertamento contenente recupero dell'indebita detrazione ai fini Iva. E' necessario precisare che il contribuente, non essendo compensabili l'imposta di registro e l'Iva sarà debitore di imposta di registro sulla cessione d'azienda (come riqualficata) e dell'iva indebitamente detratta o chiesta a rimborso. Il cessionario potrà agire nei confronti del cedente per l'Iva pagata in via di rivalsa solo con un azione civilistica e che nel contempo il cedente dovrebbe avere la facoltà sia di emettere una nota di variazione in diminuzione, con i tempi e i modi di cui all'art. 26 d.p.r. 633/72, sia di presentare istanza di rimborso direttamente al fisco.

30) Cass., sez. trib., sent. 28 luglio 2006 n. 17221, in banca dati Fisconline.

31) B. Ianniello, *La cessione d'azienda tra IVA ed imposta di registro*, in Corr. trib., 2002, 1339; Cass. sez. trib., sent. 11 giugno 2007, n. 13580 in banca dati Fisconline.

32) Cass., sez. trib., sent. 14 maggio 2008 n. 12049; Cass. sez. trib., sent. 10 ottobre 2008 n. 24913 in banca dati Fisconline

33) Cass., sez. trib., sent. 11 giugno 2007, n. 13580 in banca dati Fisconline, secondo cui occorre procedere ad una valutazione complessiva dell'operazione stessa, anche se articolata in più atti (cd. cessione spezzatino).

34) Cass., sez. trib., sent. 10 ottobre 2008 n. 24913 in banca dati Fisconline.

35) Cass., sez. trib., sent. 30 gennaio 2007, n. 1913, in banca dati Fisconline.

36) In tal senso, anche, Cass., sez. trib., sent. 26 settembre 2007 n. 22526 ; Cass., sez. trib., sent. 14 gennaio 2009 n. 685, in banca dati Fisconline, secondo cui la redazione di un progetto di acquisizione di un ramo aziendale non è sufficiente a far desumere che l'acquisto di taluni immobili integri una precedente cessione d'azienda.

37) Cass., sez. trib., sent. 16 aprile 2008 n. 17613, in banca dati Fisconline.

38) In relazione alle scritture contabili obbligatorie s'intendono sia i libri previsti dal codice civile (giornale e inventari), sia le scritture obbligatorie sotto il profilo tributario. In tal modo, vi sono disparità tra i soggetti in contabilità ordinaria e semplificata.

Sul valore delle scritture contabili e sulle c.d. "imprese minori", quanto alla responsabilità per debiti aziendali, v., in seguito, sub 9.5.

39) In tal senso Cass., sez. trib., sent. 30 luglio 2008, sent. 20691 in banca dati Fisconline.

Le passività che rilevano ai fini dello scomputo non comprendono quelle che l'alienante si sia espressamente obbligato ad estinguere; non sono considerate, altresì, passività aziendali eventuali debiti del venditore accollati all'acquirente costituendo corrispettivo della cessione.

- 40)** T. Tassani, Commento al provvedimento dell'agenzia delle entrate n. 2007/120811 del 27/7/2007, Consiglio nazionale del notariato. M. Basilavecchia, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in Corr. Trib. 2007, 195; A. Pischetola, *L'Agenzia delle entrate detta criteri per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in Fisco 2007, 4860; F. D'Alfonso, *Il valore normale nelle compravendite immobiliari*, in Fisco, 2007, 4540; V. Mastroiacovo, *L'agenzia delle entrate fissa i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati*, in Corr. trib., 2007, 3011.
- 41)** T. Tassani, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione sul valore normale*, in Rass. trib., 2007, 137ss.
- 42)** T. Tassani, *I trasferimenti immobiliari tra corrispettivo contrattuale e valore normale dopo il d.l. 223/2006*, Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 152/2006/T.
- 43)** Si rinvia allo studio del Consiglio Nazionale del Notariato in corso di approvazione A. Pischetola, T. Tassani, *L'accertamento immobiliare in base al valore normale dopo la legge "comunitaria" n. 88/2009*.
- 44)** L'avviamento avrà un distinto valore patrimoniale, infatti, l'art. 2424 c.c. impone di considerare nel bilancio, fra le attività, anche l'avviamento, ma solo quello per il quale la società ha sostenuto un costo ai sensi art. 2426 c.c. Pertanto, all'avviamento dell'azienda cedente si aggiungerà quello dell'azienda cessionaria costituendo il valore di avviamento nel caso di successiva cessione onerosa dell'azienda.
- 45)** A. Ruotolo, *Trasferimento di azienda composta del solo avviamento*, Quesito n. 107 - 2008/I Consiglio nazionale del notariato
- 46)** L'art. 2, co. 4, d.p.r. 460/96 dispone: "Per le aziende e per i diritti reali su di esse il valore dell'avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, sulla base della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicato per tre. La percentuale di redditività non può essere inferiore al rapporto tra reddito d'impresa e i ricavi accertati o in mancanza, dichiarati ai fini delle stesse imposte e nel medesimo periodo. Il moltiplicatore è ridotto a 2 nel caso in cui emergano elementi validamente documentati e comunque nel caso in cui ricorra almeno una delle seguenti situazioni:
l'attività sia stata iniziata entro i tre periodi d'imposta precedenti a quello in cui è intervenuto il trasferimento;
l'attività non sia stata esercitata, nell'ultimo periodo precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento, è per almeno la metà del normale periodo di svolgimento dell'attività stessa;
la durata residua del contratto di locazione dei locali nei quali è svolta l'attività, sia inferiore a dodici mesi".
- 47)** Cass., sez. trib., sent. 23 luglio 2008, n. 20280 in *banca dati Fisconline*; Comm. trib. reg. Lombardia 16 gennaio 2007 n. 7, in Riv. giur. trib. 2008, 82.
- 48)** Circ. Ag. Entr. 4 agosto 2006, n. 28 e 19 gennaio 2007, n. 1, in *banca dati Fisconline*.
- 49)** Cass., sez. trib., sent. 12 febbraio 2007, n. 3018 ove viene chiarito che può considerarsi azienda anche un impianto del carburante, poiché per impianto s'intende un insieme di attrezzature che sono nella loro interrelazione indispensabili per il conseguimento di un risultato. Il complesso ceduto era costituito dal suolo, dal serbatoio interrato, tubazioni pompe, colonnine oltre ai vani per il personale: l'insieme dei beni risultava strutturalmente organizzato per il rifornimento di carburante.
- 50)** In tema di Imposta comunale sugli immobili (Ici) v. Cass. sez. trib., sent. 6 maggio 2009, n. 22690, in banca dati Fisconline.
- 51)** Corte Cost. sent. 28 novembre 1983 n. 328 in www.cortecostituzionale.it
- 52)** S. Cannizzaro, *Imposta di registro: individuazione della base imponibile per le cessioni di aziende nell'ambito della "Prodi - bis"*, in Segnalazioni Novità Prassi Interpretative, *CNN Notizie* del 23 ottobre 2007.
- 53)** Cass., sez. trib., sent. 22 aprile 2003 n. 6403, Cass. sent., 19 gennaio 2001, n. 763 in banca dati Fisconline.
- 54)** P. Puri, *Profili fiscali della cessione d'azienda*, Studio del consiglio nazionale del notariato n. 158-bis/1993; Cass., sez. trib., sent. 26 marzo 2003 n. 4452, in *banca dati Fisconline*; Cass., sez. trib., sent. 1 aprile 2003 n. 4974, con commento di G. Russo, F. Padovani, in Rass. trib. 2004, 665.
- 55)** V., da ultimo, E. Covino, in *Dialoghi tributari 2009*, 545.
- 56)** Più di recente, Risposta ad interpello 5 ottobre 2005 n. 145/E; Circolare 30 maggio 2005 n. 25/E (relativa ad un caso di conferimento in società di immobile gravato da passività).
- 57)** Cass. 9 luglio 2003 n. 10751.
- 58)** S. Cardarelli, *Imposte ipotecarie*, in Riv. not., 1991, 1142.
- 59)** Così anche A. Lomonaco, *L'immobile aziendale sconta le imposte ipotecaria e catastale sul valore al lordo delle passività*, C.N.N., Settore Studi - Segnalazione novità, prassi interpretative, *CNN Notizie* del 10 ottobre 2005;

- A. Lomonaco – V. Mastroiacovo, *La base imponibile delle imposte ipotecaria e catastale in caso di conferimento di immobile*, C.N.N., Settore Studi – Segnalazione novità, prassi interpretative, Notiziario del 1^o giugno 2005; A. Dus, La “base imponibile” dei conferimenti di immobili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali, in *Dir. e prat. trib.*, 1992, I, 1481ss.; G. Porcaro, La (presunta) irrilevanza delle passività dell’azienda ceduta nell’imposta ipotecaria e catastale, in *Riv. dir. trib.*, 1997, II, 56 ss.; V. Pappa Monteforte, Base imponibile delle imposte di trascrizione e catastale nella cessione di azienda con immobili, *Nota a Cass.*, Sez. I, 29 novembre 1995 n. 12406, in *Notariato*, 1996, 216 ss.
- 60)** G. Petrelli, *Regime fiscale dei conferimenti in società ed enti*, Studio n. 51-2003/T; C. Brunelli, *Legge finanziaria 2000 – imposte indirette e società*, Studio n. 4-2000/T.
- 61)** A. Lomonaco, Risposta a quesito n. 36-2009/T in tema di “Applicabilità dell’art. 1-bis della tariffa, d.lgs. 347/1990 al trasferimento di immobili strumentali avvenuto nell’ambito di una cessione di azienda”, cui si rinvia per ulteriori indicazioni.
- 62)** In dottrina, G. Zizzo, *I trasferimenti di azienda e partecipazioni sociali per successione o donazione*, in *Corr. trib.* 2007, 1351; G. Gaffuri, *Aspetti tributari del patto di famiglia*, in *Boll.trib.* 2006, 1080; V. Capozzi, *Il passaggio generazionale dell’impresa nella nuova normativa codicistica*, in *Riv. dir. trib.* 2008, I, 529. Indicazioni prospettiche, nell’imminenza della reintroduzione dell’imposta, erano state fornite nei saggi dedicati a *Le implicazioni fiscali delle attribuzioni tra familiari*, in *Patti di famiglia per l’impresa*, Quaderno della Fondazione Italiana per il notariato, 2006, ed in particolare in U. Friedmann, *Prime riflessioni sul trattamento del patto di famiglia ai fini delle imposte indirette*, 185ss., e in M. Basilavecchia, *Le implicazioni fiscali del patto di famiglia. Aspetti sistematici*, ivi 194ss..
- 63)** Per l’analisi del sistema della tassazione sostitutiva, adottato dal d.lgs. 358/97, si veda ad es. lo studio 705-bis del 1998.
- 64)** L. Miele, *La normativa di favore per le concentrazioni aziendali*, in *Corr. trib.* 2009, 1046, il quale segnala le principali novità rispetto alla disciplina iniziale dell’istituto: non è più necessaria una preventiva istanza di interpello, l’agevolazione si applica a beni strumentali e immateriali, ma non all’avviamento, relativa indipendenza delle società che si aggregano (partecipazioni non superiori al 20% e carenza di un rapporto di controllo di diritto), decorrenza dal periodo successivo a quello in cui l’aggregazione ha avuto luogo. Per la critica alle limitazioni poste alla rivalutazione gratuita in esame, cfr. G. Zizzo, *Fattore fiscale e riorganizzazioni aziendali*, ivi, 2009, 1055.
- 65)** La filosofia della neutralità e della continuità dovrebbe ispirare anche la valutazione della trasformazione indiretta della società di persone, per effetto del venir meno della pluralità di soci, quando il socio superstite continua direttamente in forma individuale l’esercizio dell’impresa: sostanzialmente, cioè, non si verifica affatto il trasferimento del complesso aziendale: vs. in merito lo studio 3/2005/T, *Applicazione dell’imposta di registro in caso di trasformazione di società di persone in ditta individuale*, la ris. Agenzia entrate 47/E del 3 aprile 2006; la giurisprudenza è invece incline a ravvisare comunque un atto traslativo: Cass. 15 maggio 2008, n. 12213.
- 66)** Il problema della continuità dei valori assume contorni particolari nel caso di trasferimento gratuito, per i quali vs. infra sub. 5.3.
- 67)** Disciplinata dal d. m. 25 luglio 2008.
- 68)** In base all’art. 15 d.l. 185/2008, comma 10, è prevista una disciplina derogatoria dell’art. 176 che si applica ai maggiori valori dell’avviamento, dei marchi e delle altre attività immateriali, con applicazione di aliquota unica del 16% e versamento in unica soluzione e tempi di ammortamento dimezzati per avviamento e marchi. Sia il comma 10 che il comma 11, che a sua volta prevede un riallineamento destinato ad attività diverse quelle indicate nell’art. 176, comma 2-ter del t.u.i.r., si applicano alle operazioni effettuate nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2007, o nel successivo. (v. L. Miele, op. cit.; Ciani, *Conferimenti di azienda sempre più neutrali*, in *Boll. trib.* 2009, 1165ss.; e le circolari 57/E del 2008 e 28/E del 2009, dell’agenzia delle entrate).
- 69)** La dottrina tende, in tal caso, a distinguere tra principio di neutralità dell’operazione, e successiva fase di “rivalutazione” onerosa dei beni iscritti in bilancio in conseguenza dell’atto traslativo dell’azienda; l’autonomia concettuale (ma anche cronologica: la rivalutazione viene effettuata infatti mediante opzione che viene espressa nella dichiarazione dei redditi che segue l’atto traslativo) dei due momenti è confermata dal fatto che la rivalutazione dei beni aziendali, operata dal conferitario (o dalla società risultante dalla fusione o dalla scissione), non incide sulla valutazione delle partecipazioni ricevute da parte del conferente. Si rinvia, per le valutazioni critiche, a D. Stevanato, *l’imposizione sostitutiva sui disallineamenti provocati da operazioni di riorganizzazione societaria*, in *Finanziaria* 2008, a cura di G. Fransoni, quaderno 1 della Riv. dir. trib., Milano,

2008, 325; G. Zizzo, *Le operazioni societarie straordinarie e la legge finanziaria 2008*, ivi, 335; M. Beghin, *Le recenti modifiche al procedimento di determinazione del reddito d'impresa, tra disallineamenti storici (da quadro EC), disallineamenti potenziali (da conferimento ex art. 176 T.U.I.R.) e nuove imposte "sostitutive"*, in *Saggi sulla riforma dell'IRPEF*, a cura di M. Beghin, quaderno 2 della *Riv. dir. trib.*, Milano, 2008, 207; G. Corasaniti, *L'imposta sostitutiva sulle operazioni straordinarie*, in *Rass. trib.* 2008, 662; D. Stevanato, *L'imposizione sostitutiva sulle riorganizzazioni aziendali*, in *Corr. trib.* 2007, 3740.

- 70)** Nella risoluzione 10 giugno 2008, 133/E, l'agenzia ha precisato che in caso di conferente costituito in impresa familiare, intestatario delle partecipazioni ricevute in contropartita del conferimento non può che essere il titolare dell'impresa, e non il collaboratore.
- 71)** Di particolare rilievo è la previsione del comma 3 dell'art. 176 TUIR, in base alla quale la cessione della partecipazione ricevuta, da parte del conferente, può dare diritto al regime PEX senza poter essere considerata elusiva, ai sensi dell'art. 37-bis d.p.r. 600/73: paradossalmente, però, ai fini dell'imposta di registro questa operazione viene complessivamente ricostruita dalla giurisprudenza come una cessione pura e semplice di azienda, e come tale sottoposta a tassazione. Vs. *infra*, par. 8.2.
- 72)** Punto 3.3. della circolare 48/E del 6 agosto 2007.
- 73)** Si veda in proposito la risoluzione 237/E del 18 luglio 2002, circa la possibilità, dopo l'art. 16 della legge 383/2001, di considerare neutrale anche la donazione in favore di soggetto diverso dai familiari, purchè sia garantita la prosecuzione dell'attività economica.
- 74)** V. più ampiamente P. Puri, *Prime riflessioni sul trattamento fiscale del patto di famiglia*, in *Dir. prat. trib.* 2008, 580, che pone anche l'interrogativo circa la deducibilità del costo corrispondente alle attribuzioni compensative dovute ai legittimari; in senso critico e con auspici de iure condendo, M. Beghin, *La disciplina fiscale del patto di famiglia*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 2007, 107ss.; ID., *La commissione Biasco e i trasferimenti intergenerazionali delle aziende: le proposte di modifica al concetto di "liberalità" nel comparto dell'IRPEF*, in *Saggi sulla riforma dell'IRPEF*, cit., 201ss..
- 75)** In senso critico, V. Oldrà, *Intassabilità della plusvalenza da cessione d'azienda a fronte di rendita vitalizia*, in *Corr. trib.* 2005, 3701. In *giurisprudenza*, Cass. n. 10801/2007.
- 76)** Là dove poi il trasferimento sia gratuito, è incerto se il destinatario dell'azienda possa rivalutare i beni conservando la neutralità del trasferimento, e soprattutto se e in che misura, dopo l'abrogazione, nel 2005, del comma 2 dell'art. 16 della legge 383/2001, sia consentito modificare il valore di iscrizione dei singoli beni aziendali, dal momento che l'art. 58 si limita a richiedere la conservazione in capo al destinatario del valore fiscale "dell'azienda" oggetto di trasferimento: v. in merito M. Beghin, *La disciplina antielusiva specifica sui trasferimenti gratuiti d'azienda tra elusione e pianificazione fiscale*, in *Corr.trib.* 2005, 1901.
- 77)** Per una valutazione sostanzialmente positiva della sentenza, v. Pino, nel commento alla stessa in *Corr.trib.* 2008, 2035; v. pure gli interventi di G. Sepio, R. Lupi, D. Stevanato, A. Travain, in *Dialoghi tributari*, 2008, 87ss.; nonché in senso parzialmente critico la nota di L. Lunardi, *Cessione di azienda e sindacato del fisco sulla iscrizione dell'avviamento in capo all'acquirente: note critiche a proposito di un recente arresto della Suprema Corte*, in *Riv.dir.trib.* 2009, II; 134, e la relativa postilla di M. Beghin, *Il sindacato del Fisco sui criteri di ripartizione interna, in capo al cessionario, del costo sopportato per l'acquisto dell'azienda*, ivi, 140, il quale segnala che il potere di rettifica del fisco, ove le parti abbiano espressamente ripartito il prezzo analiticamente tra i vari beni materiali e non, sarebbe comunque esercitabile ove la ripartizione contrattuale non trovasse rispondenza nelle valutazioni contabili.
- 78)** Sulle problematiche connesse alla deducibilità dell'avviamento, G. Ferranti, *la disciplina dell'avviamento tra vincoli civilistici e fiscali*, in *Corr. trib.* 2006, 2743.
- 79)** G. Zizzo, *Avviamento negativo e fondi tassati nelle operazioni straordinarie*, in *Corr. trib.* 2007, 3139; Bianchi-Di Siena, *L'avviamento negativo: considerazioni fiscali su di una atipica grandezza economico-aziendale*, in *Rass. trib.* 2008, 1651, i quali, sottolineata l'autonomia dell'accantonamento effettuato dal cessionario rispetto all'eventuale contabilizzazione operata dal cedente, propongono soluzioni differenziate per il caso della cessione e per quello del conferimento, quando l'accantonamento sia iniziativa del conferitario, stante il carattere oneroso della prima e la neutralità del secondo. In sintesi estrema, nel caso del conferimento il fondo costituito dal conferitario potrebbe essere considerato come "tassato", e quindi utilizzato in diminuzione dal reddito nel momento della "proventizzazione".
- 80)** In *Corr. trib.* 2007, 3125, con commento di G. Vasapolli e A. Vasapolli; sulla risoluzione, oltre agli scritti citati alla precedente nota, si veda pure il dialogo tra F. S. Gargiulo, *Fondi rischi ed oneri iscritti dall'acquirente*

dell'azienda, e D. Stevanato, *Il riconoscimento fiscale di un fondo rischi iscritto dal cessionario: un'apertura amministrativa da non generalizzare*, in *Dialoghi tributari*, rispettivamente 93 e 99.

- 81)** Cass., sez. trib., sent. 6 novembre 2000, n. 14448 ; Cass. sez. trib., sent., 4 dicembre 2008, n. 28791 ; Comm. trib. reg. Roma, sent. 8 settembre 2008, n. 100; Cass., sez. trib., sent. 28 ottobre 2005, n. 21055, in banca dati Fisconline; Cass., sez. trib., sent., 22 marzo 2002, n. 4117, in Corr. trib. 2002, 2357, con nota di A. Renda, G. Stancati e postilla di R. Lupi secondo cui gli Uffici non possono applicare la disciplina di cui al d.p.r. 31 luglio 1996, n. 460, recante il regolamento di attuazione delle disposizioni per l'accertamento con adesione ai fini delle determinazione del maggior valore per le imposte indirette, poiché si tratta di disposizioni circoscritte alla disciplina riguardante l'accertamento con adesione; Cass., sez. trib., sent. 21 febbraio 2007, n. 4057, in Corr. trib. 2007, 1803, con commento di L. Giarretta; Cass., sez. trib., sent., 1 giugno 2007, n. 12899, in banca dati BIG IPSOA secondo cui in tema di tassazione della plusvalenza patrimoniale relativa al valore dell'avviamento realizzata in seguito alla cessione di azienda, spetta al contribuente superare la presunzione di onerosità della cessione accertata in sede di applicazione dell'imposta di registro. Infatti, anche in presenza di cessione intercorsa fra soggetti legati da vincoli di parentela, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro; Cass., sez. trib., sent. 8 agosto 2005, n. 16700, in Corr. trib. 2005, 3333, con commento di M. Beghin; Comm. trib. reg. Lazio, 6 luglio 2007, n. 83, in Riv. dir. trib. 2008, II, 121, con nota di V. Ficari, *Continuità del programma imprenditoriale, gratuità del trasferimento e valori imponibili nell'imposizione delle plusvalenze aziendali: aspetti sostanziali e procedurali* e M. Beghin, *Il trasferimento dell'azienda e l'imposizione sulle plusvalenze nei recenti arresti giurisprudenziali: alla ricerca di punti fermi e di schemi generali di ragionamento*.
- 82)** Cass., sez. trib., sent. 21 gennaio 2008, n. 1170, in Boll. trib. 2008, 519, ove viene posto in evidenza che la valutazione dell'avviamento costituisce un giudizio di fatto rimesso al prudente apprezzamento del giudice di merito, immune dal sindacato di legittimità, se correttamente motivato. Inoltre, il metodo pratico di calcolo lascia, come ogni analogo modello di valutazione un certo margine di approssimazione verificabile, peraltro, in ogni altro modello valutativo.
- 83)** Cass., sez. trib., sent. 13 aprile 2007 n. 8871 in banca dati Fisconline
- 84)** F. Niccolini, *L'accertamento compiuto per un'imposta utilizzato per altra in assenza di giudicato*, in *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Cedam 2008, 424.
- 85)** Cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, sez. stacc. Brescia, sent. 30 gennaio 2007 n. 7, cit. con commento di G. Boccalatte, *Spunti di riflessione sull'azienda ceduta imposta di registro e sui redditi*, in *Riv. giur. trib.* 2008, 82 e G. Ferranti, *Il valore dell'azienda tra imposta di registro e reddito d'impresa*, in *Corr. trib.* 2008, 3295.
- 86)** Cass., sez. trib., sent. 18 luglio 2008 n. 19830, in Corr. trib. 2008, 2849 con commento di M. Beghin, *Cessione d'azienda e presunzione di corrispondenza tra prezzo valore e valore di mercato*.
- 87)** Comm. trib. Lombardia, sez. staccata di Brescia, sent. 16 gennaio 2007 n. 7, in Riv. giur. trib., 2008.
- 88)** Ulteriori profili elusivi possono rinvenirsi in ipotesi di conferimento di azienda: la Corte di Giustizia nella causa C-29/08 del 29 ottobre 2009 ha dichiarato che la cessione da parte di una società svedese (società controllante) della totalità delle azioni di una filiale (società controllata) costituisce una cessione d'azienda. La Corte ha, infatti, ritenuto che la vendita di tutte le attività di una società e di tutte le sue azioni sono assimilabili. L'operazione di cessione è stata ritenuta esente da Iva, tuttavia, gli Stati membri possono optare per considerare la cessione d'azienda fuori campo IVA (come nel caso italiano), anziché come operazione esente. Pertanto, la cessione di un pacchetto azionario detenuto da una società controllante è, nel nostro ordinamento, assimilabile ad una cessione d'azienda e sarà assoggettata ad imposta di registro. La Corte di giustizia precisa, inoltre, che quanto dichiarato nella sentenza non subisce variazioni se la cessione di azioni avvenga in più operazioni successive.
- 89)** Cfr. G. Petrelli, *Imposta di registro, elusione fiscale, interpretazione e riqualificazione degli atti*, Studio del Consiglio nazionale del notariato n. 95/2003, cit.; S. Fiorentino, *Riflessioni sui rapporti tra qualificazione delle attività private e accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1999, 1055 ss.; G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 292 ss.
- 90)** Cass. sez. trib., sent. 14 marzo 2007 n. 10273, Cass., sez. trib., sent. 1 aprile 2009, n. 12042, in banca dati Fisconline.
- 91)** G. Marongiu, *L'elusione nell'imposta di registro tra l'abuso del diritto e l'abuso del potere*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 107ss.

- 92)** Vedi anche Corte di Giustizia, 21 febbraio 2006, causa C-255/02 (Halifax); Cass., sez. trib., sent. 17 ottobre 2008, n. 25374, in *banca dati Fisconline*.
- 93)** B. Denora, *La natura di "tassa d'atto" dell'imposta di registro dovuta in misura fissa*, studio C.N.N. n. 238/2008.
- 94)** M. Basilavecchia, *I nuovi poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, in C.N.N. n. 68/2007; M. Basilavecchia, *L'accertamento del valore di mercato degli immobili*, in *Corr. trib.*, 2007, 195 ss.
- 95)** Sulla cui base, ad es., è stata di recente negata la cessazione del rapporto di lavoro nel trasferimento dell'azienda, ritenendo insussistente la condizione per poter sottoporre a tassazione separata un'indennità, pure di indubbia formazione pluriennale, corrisposta ai lavoratori a titolo transattivo per le vicende collegate al rapporto di lavoro con l'impresa cedente e per la rinuncia al vincolo solidale: Ris. 135/E del 2009.
- 96)** La disposizione che prevede la permanente applicabilità degli studi di settore, ad es., è stata interpretata dall'Agenzia (circolari 11/E e 31/E del 2007) nel senso che: "sono da considerarsi comunque "mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti" alcune situazioni di inizio di attività quali quelle derivanti da: - acquisto o affitto d'azienda; - successione o donazione d'azienda; - operazioni di trasformazione; - operazioni di scissione e fusione d'azienda.....anche per l'ipotesi di "mera prosecuzione", andrà verificata la sussistenza del requisito dell'omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente. In modo particolare, in ipotesi diverse dalle precedenti (quale, ad esempio, quella del conferimento d'azienda), andrà verificato in maniera specifica se, nel caso concreto, siano riscontrate gli estremi della "prosecuzione dell'attività", avendo riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata".
- 97)** Per la continuità del beneficio, in caso di prosecuzione dell'attività d'impresa da parte di eredi, ris. 26 giugno 2003, 140/E.
- 98)** Ad es., in caso di conferimento di azienda agricola, la risoluzione 227/E del 18 agosto 2009 ha riconosciuto l'applicabilità dell'art. 176 t.u.i.r., con neutralità del conferimento, l'applicabilità della PEX alla successiva cessione delle partecipazioni, ma ha anche affermato la decadenza, per effetto della cessione infraquinquennale del terreno agricolo, dalle agevolazioni fruitive quanto ad imposte di registro, ipotecarie e catastali al momento dell'acquisto del terreno stesso.
- 99)** Sembra, pertanto, maggiormente aperta la posizione dell'Agenzia, rispetto a quella della Cassazione, secondo la quale il credito IVA sarebbe personale e inutilizzabile dal cessionario (Cass. 16 aprile 2008, n. 9961, in *GT Riv. giur. trib.*, 2008, 617, con nota critica di M. Procopio). La giurisprudenza non è peraltro univoca: secondo Cass. 12 marzo 2008, n. 6578, è invece il cedente l'azienda a perdere la legittimazione attiva al rimborso.
- 100)** Per ulteriori approfondimenti L. del Federico, *Cessione d'azienda*, in *AA.VV., Commento alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000, 475; S. Donatelli, *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rass. trib.*, 2003, 488; G. Marini, *Note in tema di responsabilità per debiti tributari del cessionario d'azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 181.
- 101)** Cass., sez. trib., sent. 26 maggio 2009 n. 24452 in *banca dati Fisconline*, chiarisce la responsabilità in solido del cessionario in relazione alla preventiva escussione del cedente e con la limitazione della responsabilità al valore dell'azienda.
Dette disposizioni non possono però espletare efficacia retroattiva per espressa previsione dell'art. 25 d.lgs. 472/97.
- 102)** Circ. Min. 10 luglio 1988 n. 180/E, interessante anche per altre indicazioni operative.
- 103)** Per una disamina accurata delle varie teorie, alla luce del tipo di negozio concluso tra le parti, U. Minneci, cit., 45 ss., in particolare 91 ss.
L'Autore si sofferma anche sulla c.d. vendita di azienda a prezzo negativo o con pagamento di un premio da parte del venditore, ipotesi da analizzare nelle loro peculiarità (103 ss.).
- 104)** Secondo Cass. 11 febbraio 2005 n. 2838, in *Riv. not.*, 2005, 1376, nel caso di "trasferimento della proprietà o del godimento dell'azienda non accompagnato da pubblicità formale o comunque di fatto idonea a rendere noto al pubblico l'avvenuto trasferimento, l'imprenditore cedente è, in forza del fenomeno dell'apparenza del diritto, responsabile per le obbligazioni assunte dal cessionario ed è, quindi, passivamente legittimato nella controversia promossa, in relazione a quelle obbligazioni, dal terzo in buona fede, il quale, ignaro della cessione, abbia ragionevolmente ritenuto di aver trattato con il cedente stesso o con la persona munita del potere di rappresentarlo".
- 105)** In dottrina, ancora U. Minneci, cit., 118 ss.; in giurisprudenza Trib. Milano, 27 giugno 2007, in *Banca, borsa e tit. di cred.*, 2008, 736, per il quale nella cessione di azienda "ogni credito aziendale si trasferisce al

cessionario...senza la necessità di una sua specifica indicazione nell'atto di trasferimento. La previsione della solidarietà, di cui all'articolo 2560 c.c. dell'acquirente dell'azienda nell'obbligazione relativa al pagamento dei debiti dell'azienda ceduta è posta a tutela dei creditori, e non dell'alienante, con la netta conseguenza che essa non determina alcun trasferimento della posizione debitoria sostanziale. Il debitore effettivo rimane pur sempre colui cui è imputabile il fatto costitutivo del debito, e cioè il cedente, nei cui confronti può rivalersi, in via di regresso, l'acquirente che abbia pagato, quale coobbligato in solido, un debito pregresso dell'azienda."

106) L'iscrizione dei debiti relativi all'esercizio dell'azienda nei libri contabili non può essere surrogata dalla prova che l'esistenza dei debiti era comunque conosciuta da parte dell'acquirente medesimo: Cass. 12 settembre 2003 n. 13442; Cass. 3 aprile 2002 n. 4726, in Arch. Giur., 2003, 186; Cass. 20 giugno 2000 n. 8363, in Giust. civ., Mass., 2000, 1342.

107) Tale impostazione – propria, ad es., di G. Auletta, voce Azienda, Diritto Commerciale, in *Enc. Giur.* Vol. IV, Roma, 1988, 23, nota 4 – è stata criticata da U. Minneci, *Imputazione e responsabilità in ordine ai debiti relativi all'azienda ceduta*, nota a Trib. Milano, 27 giugno 2007, cit., 748.

108) Cass., sez. II, 3 marzo 1994 n. 2108, in *Il Fisco*, 1994, 9126.

Anche di recente, i giudici di legittimità hanno scisso il piano della responsabilità da quello della sorte dei debiti, puntualizzando – però – che il trasferimento del debito non è insito nella nascita della responsabilità. Non convincente, invero, è l'assimilazione tra responsabilità senza debito proprio ed accollo cumulativo *ex lege* (Cass. 22 dicembre 2004 n. 23780, in Giust. civ., Mass., 2005, 5).

109) Cass., sez. II, 3 marzo 1994 n. 2108, cit.

110) Per i Giudici di legittimità, "l'inesistenza dei libri contabili...rende impossibile l'elemento costitutivo della responsabilità del cessionario per i debiti relativi all'azienda e conseguentemente preclude il sorgere della medesima responsabilità": Cass. 20 febbraio 1999 n. 1429, in Giust. civ. Mass. 1999, 365; Cass. 29 maggio 1972 n. 1726.

Interessanti notazioni sulle ipotesi di fraudolenta mancata iscrizione di una o più voci debitorie nelle scritture contabili, di cessione di azienda priva di scritture contabili o di una contabilità minimamente attendibile, di scritture contabili con episodiche omissioni, in U. Minneci, *Imputazione e responsabilità in ordine ai debiti relativi all'azienda ceduta*, cit., 749 ss.

111) Nella fattispecie delineata nell'art. 2112 c.c., il cessionario è responsabile in solido con l'alienante per tutti i crediti vantati dai lavoratori al momento del trasferimento d'azienda, indipendentemente dalla loro registrazione nelle scritture contabili, pur se palesati in un momento successivo rispetto alla conclusione del contratto: P. Ichino, *Il contratto di lavoro*, in *Trattato di dir. Civ. e comm.*, diretto da A. Cicu – F. Messineo e continuato da L. Mengoni, III, Milano, 2003, 592.