

Alessandro Albicini

VENDITE FRAZIONATE E CESSIONE D'AZIENDA

Le presenti note prendono spunto dalla ris. 3 febbraio 1989, n. 250416 del Ministero delle finanze, inerente il rapporto di alteratività tra l'imposta del valore aggiunto e quella di registro, come contemplata dall'art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

Questa norma attrae a tassazione, nella misura di lire 50.000, gli atti che riflettono rispettivamente operazioni imponibili IVA, quelle escluse per difetto del presupposto di territorialità di cui all'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 e quelle esenti, fatta eccezione delle locazioni e degli affitti e delle relative cessioni, risoluzioni e proroghe (vedi art. 8 D.P.R. n. 633/1972).

La nota ministeriale in commento si sofferma sull'applicabilità del suddetto principio avuto riguardo alla cessione di un complesso di beni, in merito ai quali è stata decisa l'eventuale configurabilità di un trasferimento di azienda.

Considerata la maggiore onerosità complessiva dell'imposta di registro, esiste un generale atteggiamento da parte degli organi verificatori di intravedere una cessione d'azienda nell'ipotesi di vendite frazionate di beni, facenti precedentemente parte della dotazione patrimoniale dell'impresa.

Resta da precisare che la cessione di un complesso aziendale anche relativo ad un singolo ramo dell'impresa esula dall'ambito applicativo dell'imposta del valore aggiunto, in forza della specifica esclusione contenuta nell'art. 2, 3° comma, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Nello specifico è stato ritenuto che il trasferimento di una serie di beni, precedentemente funzionanti come centrali elettriche, una volta privati per disposizioni di legge delle derivazioni di acqua e delle condotte forzate, non integra la vendita di un'azienda.

In questa ipotesi è stata riconosciuta l'applicabilità delle imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali, stabilita dall'art. 25, 1° comma, del testo unico sulle acque pubbliche, 11 dicembre 1933, n. 1775.

Veniamo ora ad analizzare, preliminarmente sotto il profilo civilistico e successivamente in un'ottica prettamente tributaria, la nozione di cessione d'azienda.

Concetto civilistico di cessione d'azienda

L'azienda, come disciplinata dall'art. 2555 cod. civ., in generale si compone di beni destinati funzionalmente all'esercizio dell'attività imprenditoriale, costituendo di questa la proiezione puramente patrimoniale.

Ne consegue che per verificare la ricorrenza della cessione d'azienda, è necessario accertare che oggetto dell'alienazione sia un complesso di beni organiz-

zati strumentalmente per l'impresa e tali da garantire di per sé standard di produttività per l'esercizio dell'attività economica (cfr. Cass. 20 febbraio 1979, sez. III, Speciale Pres., Delfini Est., La Valva P.M. (conf.) - Savino c. Beneduce - Conferma App. Napoli 29 gennaio 1976).

Pare sufficiente che il complesso dei beni aziendali oggetto della cessione sia caratterizzato dal requisito della produttività anche solo in linea astratta come conseguenza potenziale, prevista e considerata dalle parti contraenti.

Inoltre non risulta necessario che il cessionario sia vincolato alla prosecuzione dell'attività imprenditoriale precedentemente riferibile al cedente, sussistendo l'accettabilità civilistica della fattispecie traslativa, anche senza prosecuzione dell'originaria attività d'impresa da parte dell'acquirente.

Si pone in particolare il problema di accertare se anche la cessione di una parte dei beni aziendali possa essere qualificata giuridicamente come trasferimento aziendale.

Sul punto in argomento è stata nostra cura attingere alle fonti di autorevole dottrina (1).

Sulla base del materiale esaminato è possibile riassumere i seguenti punti:

a) non è necessario, per esserci trasferimento d'azienda, che vengano alienati tutti i beni aziendali;

b) un complesso di beni è o non è azienda per le sue qualità oggettive, non per l'intenzione soggettiva delle parti;

c) sembra non decisivo il fatto che si sia o meno voluto trasferire l'avviamento;

d) non vi è indicazione nella legge o nella dottrina su cosa costituisca un'azienda «minima»;

e) un complesso di «beni» costituirà o meno un'azienda sulla base di dati di fatto e con riferimento ad una valutazione effettuata caso per caso;

f) è stato sostenuto che quanto trasferito ha il carattere di azienda se è idoneo in via potenziale ad essere azienda per il cessionario.

È opportuno inoltre rilevare che sussistono dubbi di qualificazione giuridica come negozio traslativo d'azienda, qualora i beni non assortiti nel coacervo del complesso ceduto rivestano un ruolo essenziale per l'attività imprenditoriale, come per quel che concerne l'immobile dove l'attività economica è svolta, la ditta, il diritto di sfruttamento in esclusiva di un marchio.

Considerazioni di natura fiscale

Sotto il profilo tributario si deve registrare una copiosa giurisprudenza, volta a smascherare dietro l'apparenza di vendite frazionate di beni un vero e proprio trasferimento d'azienda, con conseguente attrazione dell'atto di cessione al carico impositivo dell'imposta di registro.

Come è noto tale tributo si applica sul valore venale dei beni costituenti il coacervo aziendale — sulla base del combinato disposto degli artt. 51, 4° comma.

(1) D. Pettiti, *Considerazioni in tema di trasferimento di azienda*; G. E. Colombo, *L'azienda ed il mercato e il trasferimento dell'azienda ed il passaggio dei crediti e dei debiti*; F. Ferrara jr., *Teoria giuridica dell'azienda*; P. Greco, *Vendita di beni aziendali e vendita di azienda*; M. Porzio, *La sede dell'impresa*; T. Ravà, *Diritto industriale*.

del D.P.R. n. 131/1986 — con l'applicazione dell'aliquota più elevata, se i singoli cespiti non sono stati individuati attribuendo ad essi un corrispettivo specifico (vedi art. 23 D.P.R. 1986 n. 131).

A tale riguardo sarà opportuno nel contesto delle clausole contrattuali pertinenti l'atto di cessione attribuire ai singoli beni il loro valore, come individuato dalle parti contraenti.

Veniamo ora all'esame dell'orientamento giurisprudenziale.

Si è ritenuto configurabile un trasferimento d'azienda nelle seguenti ipotesi di vendita effettuate in via frazionata aventi per oggetto:

— licenza d'esercizio e mobili contenuti nel locale dove è svolta l'attività commerciale (decisione n. 3270 del 5 aprile 1985);

— scorte e attrezzature (risoluzione 406888 del 28 gennaio 1986);

— beni mobili e immobili di una società fallita, ivi compresi macchinari e automezzi (decisione Commissione tributaria centrale, sez. II, dell'8 ottobre 1985, n. 9493);

— un punto di vendita al minuto di articoli di abbigliamento (decisione Commissione tributaria centrale, sez. XX, del 6 maggio 1985, n. 4418);

— contratto di locazione di un appezzamento di terreno, beni mobili elencati nell'inventario, appezzamento di terreno (decisione Commissione tributaria II grado di Parma, sez. I, del 3 dicembre 1984, n. 320);

— i beni mobili, ceduti separatamente, di una società in liquidazione (decisione Commissione tributaria, sez. XV, del 10 giugno 1982, n. 404);

— tutti gli impianti fissi di una società in liquidazione, al momento improduttiva e senza personale (nella fattispecie la fornace, la sala macchine, il silos, l'essiccatoio, la palazzina per il custode e inoltre i diritti di sfruttamento di cave e le servitù industriali attinenti alla fornace) (decisione Commissione tributaria I grado di Lanciano del 24 settembre 1981, n. 51);

— brevetti e modelli con relativi disegni, le macchine prodotte giacenti in magazzino, l'organizzazione di vendita e parte dell'avviamento commerciale (decisione Commissione tributaria II grado di Ravenna del 25 ottobre 1983, n. 106).

La giurisprudenza ha inteso intravedere nella vendita separata un vincolo di destinazione tra i singoli beni e diritti (sia materiali che immateriali) che fungono da elementi costitutivi dell'azienda, in adesione alla teoria «unitaria» dell'azienda.

I principi cardine della suddetta teoria sono così riassumibili sulla base di una paradigmatica decisione della Commissione tributaria II grado di Parma (decisione 3 dicembre 1984, n. 320).

«I singoli diritti soggettivi, d'indole eterogenea, gravanti o riguardanti i singoli elementi costitutivi dell'azienda, sono legati tra loro da un nesso d'interdipendenza parallelo al collegamento economico che stringe tra loro, in rapporto di complementarità, i beni organizzati nell'azienda. Se la destinazione di un bene, in linea generale, ha un oggettivo valore giuridico, a maggior ragione questo oggettivo valore giuridico, deve, in particolare, aversi quando, come nell'azienda, i beni sono, ciascuno in relazione alla funzione attribuitagli, muniti di una specifica destinazione economica che li rende reciprocamente complementari. In corrispondenza, quindi, del collegamento economico si instaura un collegamento giuridico cosicché alla titolarità giuridica dell'azienda deve essere riconosciuto il

carattere di unità sintetica della pluralità dei diritti particolari relativi ai singoli beni organizzati nell'azienda».

Stanti simili precisazioni giurisprudenziali, pare rilevare che se i beni che connotano l'entrata aziendale dell'impresa vengono venduti partitamente, la relativa cessione dovrà essere equiparata ad un trasferimento d'azienda se i beni stessi mantengono, anche in via puramente potenziale, la loro idoneità ad essere utilizzati congiuntamente in un complesso aziendale.