



SUL TRASFERIMENTO DI AZIENDA AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

Corasaniti Giuseppe

Riferimenti

Commiss. Trib. Prov. LOMBARDIA Milano Sez. I 29-09-2010 (25-05-2010)

Sommario: [La nozione di azienda nella giurisprudenza tra autonomia organizzativa e potenzialità produttiva - Le elaborazioni dottrinali - Nozione di azienda e profili procedurali - Considerazioni conclusive](#)

Commento a Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. I, Sent. 29 settembre 2010 (25 maggio 2010), n. 396

La vicenda decisa dalla sentenza in commento trae origine dalla notifica di un avviso di liquidazione per imposta di registro non assolta in relazione ad un presunto trasferimento di ramo di azienda.

Dalla sentenza, oggettivamente non cristallina in punto di descrizione della fattispecie, si evince che una società italiana operante nel settore dei manufatti in vetro aveva operato una riorganizzazione della propria attività. In particolare, essa avrebbe continuato a svolgere l'attività di produzione, mentre la commercializzazione sarebbe stata affidata ad una società italiana di nuova costituzione alla quale era stato attribuito un ramo di azienda (nella sentenza si fa riferimento prima ad un conferimento, poi ad una cessione).

Il recupero d'imposta, tuttavia, non si riferisce a tale ramo d'azienda, la cui vicenda traslativa è stata comunque formalizzata in un atto - conferimento o cessione che sia - ma al trasferimento, in favore di una società svizzera, di alcune attività precedentemente svolte in Italia dalla società già esistente, che nel giudizio figura come ricorrente essendole stato notificato l'avviso di liquidazione nella sua qualità di cedente il presunto ramo d'azienda.

Senonché, dalla sentenza emerge che il trasferimento del ramo è solo «ipotizzato» e consisterebbe in una cessione di clienti, contratti, *software*, alcuni dipendenti e *know how*; tale cessione, peraltro, sarebbe stata effettuata in via di fatto - verbalmente - e accertata dal Fisco sulla base di presunzioni asseritamente gravi, precise e concordanti.

L'esame svolto dalla Commissione, entrando nel merito dei singoli elementi valorizzati dai verificatori, giunge tuttavia ad escludere che vi sia stato un trasferimento di azienda vero e proprio. Ed invero, quanto ai dipendenti - cui peraltro il Fisco associava il *know how* - si trattava di soggetti distaccati e non trasferiti (ad eccezione di uno), mentre, con riguardo alla clientela, non poteva giudicarsi sufficiente che la società svizzera avesse accesso alla lista clienti della società italiana, tanto più che la *new-co* italiana avrebbe svolto, da quel momento, attività di commercializzazione dei prodotti.

I giudici escludono quindi che la cessione di un unico rapporto di lavoro possa qualificarsi come idonea alla configurazione di un'azienda ed integrare, peraltro, quelle presunzioni gravi, precise e concordanti richieste dall'art. 15, lett. d), del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, ai fini della registrazione d'ufficio dei contratti verbali di trasferimento di aziende esistenti nel territorio dello Stato (art. 3, comma 1, lett. b).

La nozione di azienda nella giurisprudenza tra autonomia organizzativa e potenzialità produttiva

L'esame del merito degli elementi apportati dai verificatori, e diretti a comprovare la sussistenza di un trasferimento non formalizzato di azienda, sembra muoversi, nel caso di specie, su di una direttrice coerente con la relativa nozione, quale risultante dalle indicazioni della giurisprudenza di legittimità. Ciò determina l'agilità con cui i giudici risolvono la questione sotto il profilo oggettivo - ricorrenza o meno di un'azienda - e mostra una certa stabilità dei criteri di riferimento ai fini della medesima nozione, ciò che costituisce garanzia di certezza del diritto nel suo complesso, al di là di quei (comprensibili) disallineamenti tra diritto civile e tributario.

In proposito, va ricordato che, se la meno recente giurisprudenza della Corte di cassazione tendeva a recepire una concezione civilistica dell'azienda ^[1], le sentenze più recenti ^[2] ne accolgono viceversa un'accezione restrittiva, ritenendo che l'azienda rappresenti un complesso di beni organizzato ^[3] per l'esercizio di una specifica e ben individuata impresa e non di una qualsiasi possibile impresa astrattamente ipotizzabile.

In particolare, il collegamento funzionale esistente tra i beni deve tradursi in circostanze oggettive, nel senso che essi devono poter essere strumentalmente destinati all'attività produttiva e che ciascuna bene si relazioni strutturalmente con gli altri beni della stessa azienda ^[4]. Quest'ultimo è un profilo su cui la Suprema Corte insiste in modo particolare, ritenendo che i beni che compongono l'azienda devono apparire coordinati in posizione paritetica, legati tra loro da un nesso di complementarità ed interdipendenza che ne palesi l'individualità aziendale in vista del fine economico perseguito dall'imprenditore.

Cionondimeno, a differenza di quanto previsto in tema di successione nei contratti ai sensi dell'art. 2558 c.c., non rileva la circostanza che non siano stati trasferiti i contratti aziendali o la totalità dei rapporti giuridici attivi e passivi o, ancora, l'avviamento, profilo, quest'ultimo, su cui la giurisprudenza ha maturato un indirizzo divenuto pacifico ^[5].

Così, per quanto non sia richiesta l'attuale attività della medesima è necessario che emergano i relativi elementi potenziali di identificazione; allo stesso tempo, con riguardo alla posizione del subentrante, per quanto non sia necessario ^[6] che questi eserciti la stessa attività del dante causa, occorre che nel nuovo contesto permanga sui beni quel vincolo di organizzazione funzionale rilevante in capo al cedente.

Il requisito dell'organizzazione stabile che conservi anche in caso di trasferimento la sua identità è proprio anche del ramo d'azienda che, ai sensi dell'art. 2112 c.c., come modificato dal D.Lgs. 2 febbraio 2001, n. 18, in applicazione della direttiva 29 giugno 1998, n. 50, deve preesistere come realtà produttiva autonoma e funzionalmente già attiva anteriormente al trasferimento ^[7].

L'adesione della nostra giurisprudenza di legittimità alle pronunce della Corte di giustizia emerge con particolare riferimento proprio al ramo d'azienda, la cui nozione è del tutto mutuata dalle sentenze comunitarie, consistendo in un insieme di beni e di persone capaci di concorrere alla realizzazione di una determinata attività ^[8].

Le elaborazioni dottrinali

Come osservato dalla migliore dottrina, le dissonanze tra nozione civilistica e tributaria dell'azienda si fondano sul presupposto che, mentre sul versante civilistico il trasferimento d'azienda si caratterizza per le peculiarità proprie dell'oggetto della vicenda traslativa, sul fronte tributario l'attenzione è concentrata sui movimenti di ricchezza che ad essa si accompagnano: di conseguenza, l'approccio del legislatore tributario è dedicato ai trasferimenti intersoggettivi di ricchezza più che all'acquisizione ed organizzazione dei mezzi produttivi ^[9].

Ciononostante, la prima autorevole dottrina, formatasi sul terreno dell'imposizione indiretta, non ha avvertito l'esigenza di disegnare un'accezione di azienda che valesse esclusivamente a fini fiscali: lo stesso A. Uckmar ^[10], nella trattazione dell'azienda nella legge di registro, richiamava infatti i più autorevoli studiosi dell'epoca e le loro elaborazioni civilistiche, come il Carnelutti o il Carrara.

È il primo di questi autori ^[11] a dare avvio all'orientamento che ritiene preferibile la tesi dell'azienda come *universitas*, aderendo, in particolare, alla tesi del *corpus universum*, ben distinto dalle sue singole parti. In questo quadro, l'azienda è formata da molteplici elementi (compreso il lavoro, rilevante nell'accertamento su cui si è pronunciata la sentenza in

Il tuo ar

Archivia

Annota

Leggi do

Docume

Sommar

Precede

Success

Correlaz

Giurispr

commento) come coefficiente preponderante dell'avviamento.

Alla teoria universalistica si opponeva quella del Carrara ^[12], che arrivava a rifiutare l'inquadramento dell'azienda nella categoria delle cose, giungendo ad identificarla con il solo avviamento ^[13], tesi, quest'ultima, giudicata di brillante originalità, ma non meritevole di essere condivisa, non solo a fini fiscali ^[14].

Il dibattito sulla nozione di azienda non si è concluso, né tra gli studiosi del diritto commerciale, né tra quelli di diritto tributario.

Ancor oggi la teoria universalistica ^[15] è un punto di partenza irrinunciabile, poiché generalmente si condivide l'opinione secondo cui l'azienda rappresenta una realtà economica unitaria composta di beni materiali ed immateriali e rapporti giuridici attivi e passivi. Ad essa si contrappone tuttora la teoria «atomistica», secondo cui il coordinamento tra beni è un profilo fattuale, come tale potenzialmente instabile, strumentale all'esercizio dell'impresa da parte di un soggetto che dispone dei beni a diverso titolo, come proprietario o in forza di diritti diversi.

La nozione di azienda è il tema sul quale si è misurato il confronto tra dottrina tributaristica e giurisprudenza con riguardo al ruolo di ciascuna nell'interpretazione della legge.

In specie, la giurisprudenza, da un lato, soprattutto per ragioni di posizione, aveva rivendicato all'ermeneutica delle Corti il compito di attribuire significato alle norme tributarie ricorrendo massimamente ai principi civilistici ^[16] caratterizzati dalla rilevanza del profilo organizzativo, quindi intrisi di una sostanza economico-imprenditoriale.

Parte della dottrina tributaristica, viceversa, nel quadro di un più generale impegno per l'autonoma dignità del diritto tributario, denunciava l'erroneità di questo approccio ^[17], e, argomentando sull'alternatività IVA-registro, preferiva insistere su criteri giuridico-normativi tutti interni al diritto tributario.

In questo quadro, al «ritorno alle norme» ^[18] consegue il ricorso ad un metodo discrezionale: la norma deve orientare l'interprete per stabilire quali elementi debbano ricorrere all'interno del concetto, quali devono esserne espunti.

Con specifico riguardo all'imposta di registro, chi sostiene l'approccio normativo ritiene che un argomento per distinguere la cessione d'azienda dalla cessione di beni vada individuato nell'art. 51 del Testo Unico del 1986, costituente una norma di valorizzazione ^[19].

Essa impedirebbe di considerare che ai fini dell'imposta sui trasferimenti la cessione di azienda appaia quale trasferimento di beni organizzati, ma pur riflettendo l'azienda come oggetto unitario della vicenda traslativa, permetterebbe di apprezzarne l'articolazione interna (beni materiali, immateriali, rapporti giuridici) ^[20], attribuendo rilevanza alle passività nella determinazione del valore dell'azienda ^[21]. Dalla considerazione dell'unità dell'azienda deriva l'attrazione, al relativo regime impositivo, di tutti i beni e rapporti che di essa facciano parte, prescindendo dalla ricorrenza di un'organizzazione dei medesimi. Questa conclusione si fonderebbe sulla circostanza che il valore dell'azienda non è dato dalla somma del valore dei beni e diritti trasferiti, ma dal «valore complessivo degli elementi che la compongono» ^[22].

Il principio di testualità, per contro, non sarebbe vincolante qualora fosse necessario indagare se una pluralità di negozi aventi ad oggetto singoli beni e rapporti possa essere qualificato come trasferimento di un'azienda. I trasferimenti onerosi d'azienda sono assoggettati all'imposta di registro anche se in tutto o in parte non formalizzati in atti scritti, «quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna, o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni, gravi, precise e concordanti» (art. 15, lett. d), del D.P.R. n. 131/1986 ^[23]. Per attenta dottrina, la giustificazione di tale disposizione può individuarsi, sia nella non necessità civilistica dell'atto scritto, richiesto *ad probationem*, per i trasferimenti d'azienda (ove non siano compresi beni immobili), sia nell'attribuzione all'Amministrazione finanziaria di uno strumento probatorio idoneo a contrastare comportamenti elusivi realizzabili attraverso il frazionamento dell'unitaria operazione in una pluralità di trasferimenti concernenti distintamente immobili, attrezzature, scorte, crediti, debiti, ecc. ^[24].

Tali profili di valorizzazione incidono anche ai fini dell'IVA, dal momento che, secondo quanto si legge nella relazione al Senato al disegno di legge delega sulla riforma tributaria degli anni «70, l'esclusione da IVA delle cessioni di aziende e complessi aziendali di cui all'art. 2, terzo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 trova la sua *ratio* nella «difficoltà che, in caso di loro assoggettamento si incontrerebbero per la valutazione dei soli elementi materiali facenti parte del complesso aziendale trasferito, dato che non dovrebbe, comunque, tenersi conto, ai fini della determinazione della base imponibile, degli eventuali debiti e crediti trasferiti né della parte di corrispettivo riferito al valore di avviamento» ^[25].

Sembra evidente che la norma troverebbe giustificazione nell'esigenza di evitare che l'avviamento possa essere assoggettato ad IVA, sia in quanto esso non rappresenta un bene materiale o immateriale, sia perché non è un mezzo di produzione di servizi ^[26]. Se, in linea di principio, l'avviamento potrebbe apparire quale forma di ricchezza, come tale prestandosi ad essere assoggettata all'imposta di registro al momento del trasferimento, è pur vero che esso non può circolare autonomamente dall'azienda. Pertanto, è quest'ultima, per forza di cose, a dover essere esclusa da IVA. In realtà, le posizioni dottrinarie, sul punto, sono discordi, essendovi sia chi sostiene che l'azienda possa circolare in via autonoma dall'avviamento ^[27], sia chi giunge a conclusioni opposte ^[28].

Attenta dottrina ha osservato che, sul piano sistematico, la corretta definizione della fattispecie legale di cessione d'azienda ai fini delle imposte indirette deve tener conto dell'esigenza che la «alternatività» tra IVA e imposta di registro sia intesa in termini di «complementarietà» tra i medesimi, per evitare salti di imposta o doppie imposizioni ^[29]. Ciò giustifica il fatto che tra le «cessioni di azienda» sono incluse anche le operazioni concernenti i «rami di azienda», testualmente escluse dall'assoggettamento ad IVA nell'art. 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, ma non menzionate nella disciplina dell'imposta di registro ^[30].

Altro passaggio argomentativo attiene al limitato rilievo che l'imposta di registro abbia la natura di «imposta d'atto», tenuto conto che l'imposta *de qua* si applica, come segnalato in precedenza, anche alle convenzioni verbali di trasferimento d'azienda (ai sensi degli artt. 3 e 15 del D.P.R. n. 131/1986).

Pertanto, autorevole dottrina ^[31] giunge alla conclusione che alla tipologia degli effetti giuridici degli atti sottoposti a registrazione può validamente guardarsi soltanto ai fini dell'identificazione della natura dell'operazione; ma non anche per la qualificazione del suo oggetto. Tale dottrina contesta il tradizionale approccio giurisprudenziale consistente nel far dipendere la soluzione al problema qualificatorio dal considerare gli intenti delle parti e delle caratteristiche di quanto di volta in volta negoziato.

A tale impostazione consegue che la nozione di «azienda» deve desumersi dalla lettura delle norme che per tali operazioni detta il legislatore e che sono «positivamente contenute nell'art. 51 del D.P.R. n. 131/1986» ^[32]. In proposito va rilevato che la circostanza che gli aspetti fiscalmente rilevanti dell'azienda siano stati indicati nella norma (art. 51, comma 4) relativa al controllo di congruità ha la sua razionale giustificazione nell'essere solo in tale fase necessaria la loro precisa individuazione (essendo l'imposizione iniziale ancorata ai corrispettivi o ai valori dichiarati dalle parti). In altri termini «il principio della tassazione delle cessioni d'azienda al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili è di per sé riferibile solo ad operazioni che abbiano ad un tempo ad oggetto la tendenziale totalità dei beni e rapporti dell'impresa cedente; e le norme dell'art. 51 debbono essere lette avendo presente l'esigenza sistematica di una rigorosa corrispondenza tra presupposto e base imponibile e tra criteri valutativi da adottare sia in fase iniziale che in sede di controllo Si perviene così al risultato di correlare la distinzione tra "cessione di beni" (soggetta ad IVA) e "cessione d'azienda" (soggetta all'imposta di registro) alla natura settoriale, o tendenzialmente universale, del trasferimento dei beni e rapporti di impresa, avendo sempre presente che tale ultimo connotato può anche essere affermato in via presuntiva, secondo le disposizioni dell'art. 15» ^[33].

Nozione di azienda e profili procedurali

Come esposto nel precedente paragrafo, la dottrina più autorevole ha sottolineato che la nozione tributaria di azienda possiede notevoli implicazioni sotto il profilo procedimentale, in dipendenza, soprattutto, della prospettiva oggettiva.

L'irrilevanza, ai fini fiscali, della dimensione volontaristica, quale espressa dalle parti nell'atto di trasferimento, dipende dalla circostanza che possa configurarsi una cessione di azienda anche in assenza di un atto formale, fermo restando che, anche in presenza del medesimo, la tassazione possa essere estesa a tutti i rapporti e beni costituenti l'azienda, anche non espressamente indicati nell'atto.

Questa impostazione si fonda, come anticipato in precedenza, sul combinato disposto degli artt. 3 e 15 del Testo Unico del registro, laddove, in coerenza con il principio civilistico per il quale la cessione di azienda non richiede la forma scritta *ad substantiam*, si prevede che l'Amministrazione finanziaria possa assoggettare a tassazione i contratti verbali di cessione di azienda qualora se ne ravvisi la conclusione, pur in assenza di prova diretta ma in presenza di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Tale disposizione introduce un rimedio antievasivo che, proprio in ragione di tale natura, va distinto da quello - asseritamente «antielusivo» - di cui al successivo art. 20 del medesimo T.U. del registro. Quest'ultima norma riguarda l'interpretazione degli atti e su di essa il Fisco ha spesso fondato il disconoscimento degli effetti tributari di operazioni la cui intrinseca natura fosse ritenuta non corrispondere alle forme negoziali prescelte dai contribuenti (in particolare il conferimento di immobile in società con accollo delle passività e successiva cessione della partecipazione in luogo della cessione diretta del bene) ^[34].

Senza entrare nel dettaglio della diversa natura e funzione delle due disposizioni, è indubbio che, in entrambi i casi, si avverte l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di disporre di strumenti idonei a contrastare trasferimenti di aziende sfuggiti a tassazione.

Senonché, l'art. 15 del T.U. del registro è norma da applicarsi con estrema prudenza, non solo poiché essa consente recuperi d'imposta di registro in assenza di un atto che formalizzi per iscritto il trasferimento di azienda, ma soprattutto perché il legittimo anche in assenza di prova diretta della conclusione dello stesso contratto verbale.

Considerazioni conclusive

Dalla sentenza in esame, comprensibilmente, non può compiutamente ricavarsi l'iter logico attraverso cui l'Ufficio, nell'avviso di liquidazione impugnato, giunge a rappresentarsi la ricorrenza di quelle presunzioni gravi, precise e concordanti che la disposizione richiede ai fini della sua legittima applicazione.

L'impressione, tuttavia, è che il Fisco, piuttosto che disporre di elementi per costruire le presunzioni richieste dalla norma - presunzioni, quindi, intese quali punto di arrivo di un ragionamento fondato su plurimi elementi concreti - abbia esso stesso in partenza presunto (erroneamente, secondo i giudici) che tali elementi ricorressero, senza verificarne l'effettiva sussistenza. Cioché, la presenza di dipendenti nella (in ipotesi) società cessionaria e in precedenza in carico alla cedente, fa presumere all'Ufficio che siano stati trasferiti i rapporti di lavoro; essendo stati trasferiti i lavoratori, con essi può presumersi trasferito il *know-how*; essendo trasferito il *know-how*, può presumersi che vi sia coincidenza tra l'attività svolta dalla cessionaria e quella della cedente, e così via, in un ragionamento che dalla lettura della decisione appare avvitato su se stesso e orientato alla individuazione di quel nesso di carattere organizzativo che contraddistingue l'azienda secondo l'usuale posizione del Fisco ^[35].

Orbene, è ben vero che la natura di imposta d'atto propria dell'imposta di registro costringa talora l'Amministrazione finanziaria ad una certa «rigidità» nella valorizzazione dei profili fattuali propri della posizione del contribuente: non può tuttavia condividersi un'impostazione opposta per i casi nei quali il Fisco si avveda di trasferimenti non formalizzati. L'assenza di un atto come punto di partenza del recupero d'imposta, anziché giustificare una qualche «flessibilità» di giudizio, richiede invero la necessità di individuare elementi concreti che, in quadro di coerenza, possano dimostrare effettivamente la ricorrenza di trasferimenti non formalizzati.

Nel valutare le argomentazioni dell'Ufficio, i giudici, non senza un certo pragmatismo, hanno rilevato che le allegazioni del Fisco non fossero suffragate da riscontri legati dal nesso inferenziale necessario ai fini dell'integrazione di presunzioni.

Nella specie, i rapporti di lavoro, sui quali si apprende esser stato massimamente fondato l'accertamento, non avevano formato oggetto di trasferimento, poiché quelli impiegati presso la società svizzera «cessionaria di azienda» erano stati in realtà solo distaccati, ad eccezioni di uno, circostanza condivisibilmente insufficiente ai fini dell'integrazione delle presunzioni (al plurale) richieste dall'art. 15 del Testo Unico del registro.

È tutta sul piano procedimentale, quindi, ed in particolare sotto il profilo probatorio, che l'accertamento si mostra debole, sia in ragione di una carente attività conoscitiva dell'Ufficio, che non ha acquisito informazioni corrette, sia del mancato approccio critico dei verificatori rispetto alle risultanze a disposizione, che, ad esempio, avrebbero consentito di concludere per l'irrelevanza della disponibilità, in capo alla società svizzera, della lista clienti, dal momento che tale società non avrebbe esercitato alcuna attività di commercializzazione (riservata alla *new-co* italiana).

La circostanza che nel caso in esame il recupero sia stato annullato, tuttavia, non esclude che, così come disegnato, l'art. 15 non possa comunque essere considerato un valido supporto normativo per porre rimedio a trasferimenti sottratti a tassazione, tanto più nella misura in cui consente di accertare contratti verbali in assenza di prova diretta della loro esistenza, nel necessario rispetto del precetto normativo in punto di onere probatorio.

Note:

[1] Cfr. Cass., Sez. I civ., 23 gennaio 1990, n. 353, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e in *Rass. trib.*, 1990, II, pag. 299, nel senso che l'azienda è considerata, conformemente all'art. 2555 c.c., come «un insieme di beni organicamente coordinati in funzione dello svolgimento di un'attività produttiva».

[2] Cfr. Cass., Sez. I civ., 27 febbraio 2004, n. 3973. Nel caso di specie aveva escluso la sussistenza di una cessione di ramo di azienda, per difetto del vincolo di organizzazione teleologica, essendo l'attività commerciale svolta dal cessionario radicalmente diversa da quella in precedenza esercitata dal cedente.

[3] Cfr. Cass., Sez. trib., 8 settembre 2005, n. 17928, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, in cui il requisito organizzativo è definito come «collegamento funzionale fra i beni di un complesso produttivo unitario».

[4] Così, Cass., Sez. trib., 22 dicembre 2004, n. 23804, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, che relativamente ad un caso di cessione di azienda aveva statuito che per la valutazione di un bene immobile aziendale - il problema era quello di determinarne il valore venale in comune commercio - occorre tener conto della sua natura specifica derivante dalla relazione strutturale con gli altri beni dell'azienda e in specie della sua appartenenza alle immobilizzazioni materiali, cioè dei beni strumentali alla produzione, o ai beni dismessi o destinati alla produzione di reddito o alla vendita. E esso, tuttavia, non costituisce il solo parametro per la valutazione dei beni stessi.

[5] Secondo la Cassazione (cfr. Sez. III civ., 20 aprile 2004, n. 7498), occorre di volta in volta verificare se l'avviamento abbia formato oggetto di cessione, in quanto questo potrebbe non rientrare nell'oggetto della cessione. Non costituisce necessariamente una componente dell'azienda. Sotto questo profilo, ai fini della relativa iscrizione in bilancio in via autonoma, è stato precisato (cfr. Cass., Sez. trib., 16 giugno 2003, n. 9592, in *Banca Dati BIG*, IPSOA) che l'art. 2426 c.c. (nella formulazione anteriore alla sostituzione operata dal D.Lgs. n. 127/1991) impediva alle società l'iscrizione in bilancio soltanto del proprio avviamento «originario» ed «autoprodotto» e consentiva, invece, nei limiti di quanto effettivamente versato a tale titolo, l'iscrizione dell'avviamento «derivato», cioè frutto dell'acquisizione di un'azienda, sempre che per tale avviamento fosse stato pagato un corrispettivo. Pertanto, anche nel caso di fusione per incorporazione non si poteva escludere che una parte del costo dell'operazione fosse imputabile al valore dell'avviamento, e quindi che il costo dell'acquisto di avviamento fosse iscrivibile in bilancio. In altre occasioni l'avviamento veniva considerato come una qualità dell'azienda (Cass., Sez. I civ., 28 agosto 2004, n. 17207; Id., Sez. trib., 25 febbraio 2002, n. 2702, in questa *Rivista* n. 7/2002, pag. 644, con commento di F. Menti, «Le perdite dell'impresa e l'avviamento nel caso di cessione dell'azienda») irrilevante in via separata rispetto ad essa o comunque come una componente dell'azienda stessa (cfr. Cass., Sez. trib., 19 marzo 2002, n. 3960, in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

[6] Cfr. Cass., Sez. lav., 9 aprile 2004, n. 6972, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

[7] Ai fini del mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda, l'art. 2112 c.c. definisce una parte dell'azienda come «articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento». Secondo Cass., Sez. lav., 14 dicembre 2002, n. 17919 (analogamente Cass., 30 dicembre 2003, n. 19842) tale nozione di ramo d'azienda era accolta nel diritto comunitario vivente, anche precedentemente all'entrata in vigore della direttiva, e all'interno di tale ricostruzione non rientra il contratto con il quale viene realizzata la cosiddetta «esternalizzazione» dei servizi.

[8] Così Cass., Sez. trib., 9 luglio 2004, n. 12716, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, ove si riprende quanto statuito dalla Corte di giustizia, 13 dicembre 1991, causa C-164/90 «Muwi Bouwgroep BV»; analogamente Id., 13 ottobre 1992, causa C-50/91, «Commerz Credit Bank».

[9] In tal senso S. La Rosa, «La cessione onerosa d'azienda nel sistema delle imposte indirette», in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Tomo secondo, Padova, 1997, pag. 700.

[10] Cfr. A. Uckmar, *La legge di registro*, Padova, 1934, II, pag. 98.

[11] Cfr. F. Carnelutti, «Valore giuridico della nozione dell'azienda commerciale», in *Riv. dir. comm.*, 1924, I, pag. 156.

[12] Cfr. F. Carrara, «Appunti per una nuova imposta del concetto di azienda», in *Riv. dir. comm.*, 1926, I, pag. 45.

[13] Scrive F. Carrara, *op. loc. cit.*, pag. 47: «non è possibile raccogliere nello stesso aggregato elementi così profondamente disparati come gli uomini che compongono il fattore lavoro e le cose che servono all'impresa (...) se cedo l'avviamento dovrò considerare come ceduta l'azienda, anche se non cedo le merci, le materie prime, il contratto di locazione ecc.».

[14] A. Uckmar, *La legge di registro*, II, cit., pag. 99, risponde a Carrara: «Sono curioso di sapere chi sarebbe disposto ad acquistare l'avviamento puro e semplice di un'azienda, quando si fossero esclusi dalla cessione tutti gli elementi costituenti l'azienda stessa (merci, mobili, crediti, ditta, locali). L'azienda non può identificarsi con l'avviamento il quale, anche se si vuole considerare un bene, deve necessariamente considerarsi una cosa incorporale, un bene in potenza, incapace di produrre un reddito se non è in connessione con un'azienda materialmente costituita».

[15] Cfr. S. La Rosa, «Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro e Iva», in *Rass. trib.*, 1990, II, pag. 299; Id., «La cessione onerosa d'azienda nel sistema delle

imposte indirette», cit., *loc. cit.*, pagg. 701-702.

[16] L'opinione tradizionale insegna che qualora il diritto tributario utilizzi istituti o concetti propri di altre branche del diritto senza fornire un'autonoma nozione, il significato da attribuire è quello del settore giuridico di origine (in tal senso F. Bosello, «La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche», in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, pag. 1436; A. Amatucci, «L'interpretazione della norma di diritto finanziario», Napoli, 1965, pag. 117; A.D. Giannini, «Intorno alla cosiddetta autonomia del diritto tributario», in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, pag. 57). Sull'applicabilità del concetto di azienda in senso civilistico alle norme tributarie relative alle imposte sui redditi, cfr. G. Tinelli, «Azienda nel diritto tributario», in *Dig. disc. priv.*, IV, sez. comm., II, Torino, 1988, pag. 99.

[17] Scrive S. La Rosa, «Cessione d'azienda e cessione di beni», cit., *loc. cit.*, pag. 306: «Il principio dell'alternatività Iva-registro non comporta infatti alcuna graduazione del ruolo e della funzione dei due tributi; e richiede piuttosto che i rispettivi ambiti e criteri applicativi vengano definiti guardando, prima ancora che alle nozioni civilistiche, alle norme che in ciascuno di essi vengono dedicate alle operazioni che vi sono ricomprese».

[18] Altrimenti indicato da S. La Rosa, «Cessione d'azienda», cit., *loc. cit.*, pag. 308, come «principio di testualità».

[19] Tale disposizione stabilisce che l'imposta di registro si commisura al valore «dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, (a) corrispettivo pattuito» (comma 1); specificando che «si intende per valore il valore venale in comune commercio» (comma 2), e che «il valore di cui al comma 1 è controllato dall'Ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ..., al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere» (comma 4).

[20] La riflessione è di A. Fedele, «Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro», in *Struttura dell'impresa ed imposizione fiscale*, Atti del Convegno tenutosi a San Remo il 21-23 marzo 1980, Padova, 1981, pag. 168; lo spunto di A. Fedele è ripreso da S. La Rosa, «Cessione d'azienda e cessione di beni», cit., *loc. cit.*, pag. 309.

[21] Secondo la dottrina più autorevole (cfr. A. Uckmar, *Legge del registro*, cit., pag. 359 ss.; A. Berliri, *Le leggi di registro*, Milano, 1960, pag. 284) le passività aziendali, se è vero che l'azienda è entità unitaria, devono essere considerate come oneri che ne riducono il valore. Altri, su premesse atomistiche, ritengono che il valore dell'azienda deve essere computato al lordo delle passività, da considerarsi estranee alla medesima (B. Perricone, *Aziende e società nell'imposta di registro*, Milano, 1966, pag. 107). I dubbi di costituzionalità tardivamente sollevati in ordine a tale regime sono stati disattesi dalla Corte costituzionale, sul finire degli anni «80 (Corte cost., 29 gennaio 1987, n. 34) che ha precisato che il trasferimento d'azienda va considerato, sia civilisticamente che fiscalmente come un trasferimento di beni accompagnato, eventualmente, da un accollo di passività. La Corte statuisce che la Commissione provinciale aveva errato nel «considerare l'azienda commerciale come un bene autonomo ed astratto al quale sia da attribuire il valore della differenza tra l'attivo e il passivo, e non come una semplice universalità, il cui trasferimento va considerato, dal punto di vista comune e tributario, un trasferimento di beni ed eventuale accollo di passività (art. 2560 c.c.)». S. La Rosa, *op. loc. cit.*, pag. 309, nota 7), sostiene, a ragione, che la sentenza è poco motivata e (forse anche per questo ma non solo) poco convincente.

[22] Cfr. ancora una volta, l'efficace intervento di S. La Rosa, *op. loc. cit.*, pag. 307.

[23] In tale ipotesi si applicherebbe (S. La Rosa, *op. loc. cit.*, pag. 307) il principio, codificato all'art. 15 del D.P.R. n. 634/1972, relativo alla possibilità di ricorrere a presunzioni per assoggettare a tassazione tali operazioni; in tali casi «viene a presumersi che l'atto scritto rappresenti in realtà solo un aspetto ed un momento di una più ampia convenzione verbale concernente i beni e i rapporti giuridici formalmente non trasferiti. Con una duplice evidente conseguenza: quella, anzitutto, costituita dalla necessità di ammettere che i reali termini della sovrastante convenzione verbale presunta possano essere ricostruiti anche al di fuori delle (o contro le) risultanze degli atti scritti; e quella, in secondo luogo, rappresentata dalla necessità di assumere ad elementi della base imponibile anche i beni e rapporti diversi da quelli formalmente trasferiti, se pur tuttavia afferenti all'azienda che si ritiene ceduta».

[24] Cfr. S. La Rosa, «La cessione onerosa d'azienda nel sistema delle imposte indirette», cit., *loc. cit.*, pag. 701, il quale rileva che la Corte di cassazione affronta il problema qualificatorio muovendo dall'assunto della necessità di considerare soltanto l'obiettivo contenuto dei singoli atti sottoposti a registrazione; l'Autore evidenzia quindi che nella confusione che si configura tra i distinti piani problematici concernenti la natura del titolo (atto scritto o convenzione verbale presunta) e le caratteristiche dell'oggetto del trasferimento (beni singoli o complessiva azienda) risiede un motivo fondamentale delle persistenti incertezze sulla distinzione tra «cessione di beni» (soggetta ad IVA) e «cessione d'azienda» (soggetta a imposta di registro).

[25] Secondo S. La Rosa, «Cessione d'azienda», cit., *loc. cit.*, pag. 309, nota 8, tali espressioni dimostrerebbero che, qualora le cessioni di aziende fossero state considerate come cessioni di beni materiali organizzati, esse non sarebbero state escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Cfr. inoltre, P. Filippi, «Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto», Padova, 1984, pag. 166; R. Bertoni, «Gli aspetti del trasferimento di azienda nell'Iva», in *Boll. trib.*, 1976, pag. 753.

[26] In dottrina, alle ricostruzioni tradizionali secondo cui l'avviamento consiste nell'attitudine dei beni organizzati a produrre reddito in futuro (in tal senso cfr. F. Galgano, *Diritto civile e commerciale, L'impresa e le società*, Padova, 1990, pag. 97) si affianca chi lo considera una qualità intrinseca dell'azienda nel suo complesso (cfr. P.G. Jaeger, *Il bilancio d'esercizio delle società per azioni*, Milano, 1980, pag. 75) laddove altri ritengono che esso costituisca un valore addizionale rispetto al valore dei singoli beni che la compongono (G. Auletta, «Avviamento», in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, pag. 633; L. De Angelis, «L'avviamento nella valutazione delle azioni non quotate trasferite mortis causa», in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, pag. 32; in giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. I civ., 28 aprile 1998, n. 4319, in *Banca Dati BIG*, IPSOA).

[27] Così F. Cicognani, voce «Avviamento commerciale: II) Diritto tributario», in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988.

[28] In tal senso, G. Auletta, voce «Azienda: I) Diritto commerciale», in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, pag. 6.

[29] In tal senso A. Fedele, «Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva», cit., *loc. cit.*, pag. 175.

[30] Cfr. A. Fedele, «Struttura dell'impresa», cit., *loc. cit.*, pag. 169.

[31] Cfr. S. La Rosa, «La cessione onerosa d'azienda nel sistema delle imposte indirette», cit., *loc. cit.*, pag. 706, il quale precisa che la cessione onerosa d'azienda determina effetti traslativi derivanti da negozi diversi dall'affitto, dalla donazione, dal comodato. Ma se si tratta di stabilire se quegli effetti abbiano avuto ad oggetto l'azienda nel suo complesso viene in risalto un problema che attiene essenzialmente alla definizione della fattispecie legale tributaria dell'operazione, con la conseguenza che norme sui trasferimenti verbali (presunti) di azienda comportano che le operazioni possono essere ricostruite (ricorrendone i presupposti) prescindendo dall'oggetto specifico dei singoli atti sottoposti a registrazione.

[32] Cfr. S. La Rosa, *op. loc. cit.*, pag. 707.

[33] Cfr. S. La Rosa, *op. loc. cit.*, pag. 707, il quale precisa che definita in tal modo la fattispecie «può convenirsi sulla possibilità di ravvisare gli estremi (adottando i relativi criteri impositivi totalizzanti) anche nel trasferimento globale di beni e rapporti di imprese non più in attività, o prive di avviamento, o previamente spogliate di parti più o meno significative dei cespiti aziendali, ecc.», mentre dovrebbero essere assoggettabili ad IVA i trasferimenti di specifici beni, ancorché significativi e funzionalmente organizzati, operati nel corso di procedure esecutive.

[34] L'assimilazione alle cessioni a titolo oneroso trova un limite nella determinazione della base imponibile soggetta a regole differenziate. L'art. 50 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 consente infatti di abbattere la base imponibile del conferimento mediante le passività e gli oneri accollati alla società, possibilità, questa, che non si riscontra all'interno dell'art. 43 dello stesso Testo Unico per gli atti a titolo oneroso in generale. La differente disciplina si presterebbe ad essere sfruttata con finalità elusive, proprio su cui in talune occasioni ha avuto modo di soffermarsi la giurisprudenza (cfr. Cass., Sez. trib., 23 novembre 2001, n. 14900, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e in *Giur. imposte*, 2002, pag. 624; id., 25 febbraio 2002, n. 2713, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e in *Foro it.*, 2002, I, c. 3424) pronunciandosi su operazioni di conferimento di immobili seguite dalla cessione a terzi della totalità delle partecipazioni sociali. In queste ipotesi si è ritenuto di dover sottolineare l'effetto economico finale, dato dalla cessione, all'acquirente delle partecipazioni, del bene immobile conferito, censurando il carattere elusivo del ricorso allo schema del conferimento seguito da cessione ed assoggettando l'operazione all'imposta di registro dovuta per la cessione dell'immobile, al lordo di qualunque passività. Su questo tema si rimanda a F. Pistolesi, «L'art. 20 del T.U. dell'imposta di registro e gli strumenti di contrasto all'elusione: brevi spunti ricostruttivi a margine di due contrastanti pronunce della giurisprudenza di merito», in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, pag. 565, ove si è ritenuta criticabile la giurisprudenza che ha esaminato fattispecie assertivamente elusive di conferimento seguito da cessione di quote sociali, poiché essa ha attribuito all'art. 20 una portata diversa e più ampia rispetto alle intenzioni del legislatore, affidando a tale disposizione il ruolo di norma generale antielusiva nel contesto delle disposizioni del registro.

[35] L'Amministrazione finanziaria non ha mostrato particolare interesse per il dibattito sulla nozione di azienda valevole ai fini dell'imposizione indiretta. Nelle occasioni in cui vi ha

provveduto espressamente, essa ha ritenuto di preferire l'impostazione civilistica. La nozione di «azienda» viene individuata e definita secondo i parametri di unitarietà e funzionalità adottati dalla giurisprudenza. Allo stesso modo, l'eventuale *fictio* sulla sussistenza di azienda non è «sanata» dall'atto, il cui *nomen* ben può essere disatteso, ovviamente, in sede di verifica, con tutto ciò che ne consegue in termini di recupero a tassazione dell'imponibile dell'operazione. (si rimanda, tra le altre, ad Agenzia delle entrate, [risoluzione 3 luglio 2001, n. 99/E](#), in *Banca Dati BIG*, IPSOA).