

News » Imposta di registro

27-7-2022

Imposte: è cessione d'azienda anche in caso di continuazione parziale in altri locali

Nell'ordinanza n. 22327 del 2022 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione esclude la necessità che la cessione riguardi la totalità dei beni aziendali, essendo sufficiente che il complesso dei cespiti ceduti (a prescindere dalla successiva integrazione con altri cespiti) sia idoneo all'esercizio dell'impresa da parte del cessionario. Infatti, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, la cessione di azienda è configurabile anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti, qualora gli stessi conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa, dovendo comunque trattarsi di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività d'impresa.

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi	Cass. civ. sez. I civ., 9 ottobre 2009, n. 21481 Cass. civ. sez. trib., 8 maggio 2013, n. 10740
Difformi	Non si rinvergono precedenti in termini

L'Amministrazione finanziaria emette un avviso di liquidazione con cui chiede l'imposta di registro dovuta a seguito della riqualificazione di una pluralità di **cessioni di beni strumentali** tra due società di capitali come un'unitaria **cessione di azienda in forma verbale**.

Il ricorso della società cessionaria viene accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale adita, con sentenza confermata in sede di gravame, sul rilievo che per poter procedere alla registrazione d'ufficio di un contratto verbale di trasferimento di azienda è necessario preventivamente che sia verificato il fatto che vi sia stata **continuità aziendale negli stessi locali**: la Commissione Tributaria Regionale rileva inoltre che, nel caso di specie, l'azienda è stata liquidata a causa della crisi che ha determinato il licenziamento di parte dei dipendenti oppure la loro ricollocazione presso altre società, mentre la società cedente è rimasta proprietaria del magazzino composto da ingenti materie prime e semilavorati.

Nell'ordinanza n. 22327 del 2022 la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione **cassa con rinvio** la sentenza impugnata, ritenendo che il Giudice del gravame si sia astenuto da ogni accertamento in ordine all'**idoneità del complesso di cespiti ceduti con una pluralità di atti frazionati** a consentire l'autonomo esercizio di un'attività imprenditoriale, con la conseguente soggezione dell'unitario trasferimento all'imposta di registro, essendo irrilevante a tal fine che la cedente avesse conservato in magazzino ingenti quantità di materie prime e prodotti semilavorati per la prosecuzione dell'attività imprenditoriale.

Ricostruendo il quadro normativo di riferimento, il Collegio ricorda che, quanto alla **registrazione d'ufficio**, l'art. 15, comma 1, lett. d), T.U. Registro impone che, "[i]n mancanza di richiesta da parte dei soggetti indicati all'art. 10, lett. a), b) e c) la registrazione è eseguita d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta: (...) d) per i contratti verbali di cui all'art. 3, comma 1, lett. b) 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". Viene richiamato anche la disciplina dei **contratti verbali** di cui all'*art. 3, comma 1, lett. b)*, T.U. Registro, in forza del quale "[s]ono soggetti a registrazione i contratti verbali: (...) b) di trasferimento e di affitto di aziende esistenti nel territorio dello Stato e di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento sulle stesse e relative cessioni, risoluzioni e proroghe anche tacite".

Secondo la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, dal tenore letterale e logico delle norme supra citate emergerebbe che, "al di là delle fattispecie caratterizzate dalla "**prova diretta**" (secondo l'accezione coniata dalla dottrina processualistica, ma nei limiti consentiti dalla peculiarità del rito tributario) della cessione, la norma sembra delineare e distinguere altre due fattispecie contrassegnate dalla "**prova indiretta**" della medesima":

- "l'una fondata su una "**presunzione legale**" (*art. 2728 c.c.*), che è ravvisabile nell'accertamento della continuazione della medesima attività commerciale (secondo la diversificazione consacrata dall'*art. 2195 c.c.*) nello stesso locale (o in parte di esso) sulla base di cambiamenti relativi alla ditta, all'insegna o alla titolarità dell'esercizio dell'impresa";

- "l'altra fondata su una "**presunzione semplice**" (*art. 2729 c.c.*), che è ravvisabile nella concorrenza di altre circostanze gravi, precise e concordanti ai fini del riconoscimento del trasferimento del complesso aziendale".

È questo il passaggio argomentativo che desta **perplexità** nell'ordinanza in commento.

La pressoché monolitica qualificazione della presunzione de qua come legale poggia sul **comma 2** dell'*art. 15* T.U. Registro, a mente del quale, in tale ipotesi, "è ammessa la prova contraria, ad esclusione di quella testimoniale".

In realtà il **tenore testuale** della disposizione depone a favore della natura di presunzione semplice, giacché, oltre a richiamare la continuazione – in tutto o in parte – dell'attività nei medesimi locali, si menzionano cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio in alternativa ad "altre presunzioni gravi, precise e concordati". Inoltre l'esegesi alternativa sarebbe (oltre che ragionevole, anche) sistematicamente **coerente** con la lettera c dell'*art. 15, comma 1*, T.U. Registro, ove si prevede che le operazioni risultino – esclusivamente – da presunzioni gravi precise e concordanti.

Tanto premesso, il Collegio ritiene che la prova presuntiva della cessione d'azienda può essere desunta – sulla base di presunzioni gravi precise e concordanti – anche dalla continuazione dell'esercizio dell'impresa da parte del cessionario con il **medesimo compendio di beni strumentali in altri locali**: diversamente opinando, "la prova presuntiva della cessione aziendale verrebbe ad essere inderogabilmente ancorata alla stabile permanenza dei beni strumentali nei locali originari dell'impresa ed ingenererebbe un'illogica e ingiustificata preclusione all'accertamento di una fattispecie traslative nel caso di spostamento dall'originaria sede e collocazione in altra sede del complesso aziendale".

Il Giudice di legittimità esclude inoltre la necessità che la cessione riguardi la totalità dei beni aziendali, essendo sufficiente che il complesso dei cespiti ceduti (a prescindere dalla successiva integrazione con altri cespiti) sia **idoneo all'esercizio dell'impresa** da parte del cessionario.

Infatti, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, la cessione di azienda è configurabile anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti, qualora gli stessi conservino un **residuo di organizzazione** che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa, dovendo comunque trattarsi di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività d'impresa.

Tra i vari precedenti espressamente richiamati in motivazione, i seguenti sono particolarmente significativi:

- **Cass., sez. I civ., 9 ottobre 2009, n. 21481**, secondo cui testualmente "deve intendersi come cessione di azienda il trasferimento di un'entità economica organizzata in maniera stabile la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità e consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo; al fine di un simile accertamento occorre la valutazione complessiva di una pluralità di elementi, tra loro in rapporto di interdipendenza in relazione al tipo di impresa, consistenti nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione in fatto della maggior parte del personale da parte della nuova impresa, dell'eventuale trasferimento della clientela, nonché del grado di analogia tra le attività esercitate prima o dopo la cessione. Vero è che l'ipotesi della cessione di azienda ricorre anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti, tuttavia per la ricorrenza di detta cessione è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa [...]. Si deve, quindi, verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato "ex ante" all'esercizio dell'attività di impresa [...], di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività. [...] Si può, quindi, affermare che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia appurarsi che nel complesso di quelli ceduti permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario";

- **Cass. sez. trib., 8 maggio 2013, n. 10740**, così massimata: "Ai fini della qualificazione come cessione di azienda - assoggettabile ad imposta di registro, anziché ad IVA - del trasferimento solo di alcuni dei beni in essa rientranti, non è decisiva la volontà delle parti, peraltro desunta, nella specie, esclusivamente dal "nomen iuris" attribuito all'atto posto in essere, occorrendo invece verificare se, in base agli elementi probatori disponibili, i beni complessivamente ceduti abbiano, o meno, mantenuto carattere autonomo idoneo a consentire l'esercizio dell'impresa, seppure con le integrazioni che il cessionario abbia dovuto eventualmente effettuare".

Riferimenti normativi:

Art. 3 T.U. Registro

Art. 15 T.U. Registro

Cassazione civile, Sez. trib., ordinanza 15 luglio 2022, n. 22327

Copyright © 2015 Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Versione online realizzata in esclusiva per il " Sistema Leggi d'Italia Studio Legale" - Tutti i diritti riservati