

Risposta n. 101

OGGETTO: Articolo 86 del Tuir. Valutazione della esistenza di una azienda ai fini fiscali.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa, la quale presenta istanza di interpello relativamente all'eventuale natura di "azienda" dei beni oggetto di cessione unitaria al Comune di ..., riferisce che:

- è una società unipersonale costituita nel ..., il cui capitale è interamente detenuto dal Comune di ... (titolare dei poteri di direzione e coordinamento);

- il proprio oggetto sociale include la gestione del patrimonio immobiliare del Comune di ..., nonché la realizzazione di nuovi impianti, reti, dotazioni patrimoniali, immobili e infrastrutture di interesse pubblico del predetto Comune, la gestione degli immobili e delle infrastrutture, delle reti, degli impianti e delle dotazioni patrimoniali dell'ente locale e l'erogazione di servizi pubblici locali (l'estensione delle attività possibili in attuazione degli scopi statutari è meglio descritta in istanza);

- tra il Comune di ... e la società è stato sottoscritto in data ... un contratto di servizio;

- in attuazione di tale contratto di servizio, il Comune:

1) conferiva alla società l'incarico di provvedere alla realizzazione - operando quale stazione appaltante su mandato senza rappresentanza nei confronti del Comune e quale concessionaria di costruzione e gestione - di due opere: a) una nuova scuola ... ; b) un tunnel ...;

2) trasferiva alla società, con decorrenza dal ...: a) la gestione delle convenzioni in essere per l'installazione di apparati di telecomunicazione, subentrando nei contratti attivi; b) la gestione degli affitti agrari; c) la gestione dei mini alloggi comunali; d) la gestione della farmacia

Nel contratto di servizio era previsto che gli immobili sub 1), realizzati dalla società istante, sarebbero rimasti di proprietà del Comune in quanto beni gratuitamente devolvibili allo stesso ente locale al termine del periodo di concessione o anche anticipatamente.

A fronte della spesa che la ALFA avrebbe dovuto sostenere, il Comune si impegnava a trasferire alla stessa, nella forma di finanziamento infruttifero, somme fino a concorrenza dell'importo di euro

Per quanto riguarda ..., si prevedeva che la spesa fosse da finanziare integralmente da parte della società mediante contrazione di un mutuo od altre forme tecniche di finanziamento. Il Comune avrebbe concesso idonea garanzia, se richiesta, per il pagamento delle rate di ammortamento del mutuo.

A fronte dei costi dei servizi resi dalla società, secondo il contratto di servizio, il Comune riconosceva altresì alla società istante un rimborso forfettario annuo non superiore ad euro ... (oltre ad IVA), da determinarsi in via definitiva di anno in anno in relazione ai dati consuntivi dell'esercizio precedente, ai costi di gestione delle strutture e dotazioni patrimoniali (e non solo dei costi societari), alle proiezioni economiche-finanziarie ed ai programmi ed attività che la società si impegnava a sottoporre preventivamente al Comune.

Ad ALFA, durante la gestione, sarebbero spettati in via esclusiva gli eventuali corrispettivi di utilizzo delle strutture e degli impianti comunali introitati da terzi

utilizzatori.

Per tutta la durata della concessione, inoltre, la società istante si obbligava ad eseguire, a propria cura e spese, la manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere previste nel contratto di servizio; per contro, il Comune si impegnava alla refusione di quanto da essa sostenuto a tale titolo, al netto di eventuali contributi di terzi od introiti tariffari.

Nel contratto di servizio, il termine della concessione veniva fissato al ... (con devoluzione gratuita alla scadenza delle predette opere e dotazioni patrimoniali al Comune, senza diritto per l'istante a compensi o indennizzi di sorta).

In forza di un sopravvenuto accordo tra le parti, prima del termine suddetto le opere e dotazioni patrimoniali eseguite e/o gestite potranno essere anticipatamente devolute totalmente o parzialmente al Comune fatto comunque salvo il subentro del Comune stesso nei residui mutui ipotecari contratti dalla società per la realizzazione delle opere e dotazioni patrimoniali.

Sotto il profilo tributario, nel contratto di servizio veniva stabilito che:

- quanto ai beni patrimoniali, trovava applicazione l'articolo 104 del TUIR (ammortamento finanziario per quote costanti del costo sostenuto, al netto di eventuali contributi erogati dal Comune);

- i rapporti finanziari tra il Comune e la società si qualificavano come finanziamento infruttifero del socio unico;

- i corrispettivi sui servizi specifici resi dalla società al Comune erano assoggettati ad IVA.

L'originario contratto di servizio è stato successivamente integrato nel ..., prevedendo il conferimento dal Comune alla società dell'incarico di provvedere alla realizzazione, nel ..., di ... opere pubbliche per il costo complessivo presunto di euro ..., e individuando, "compatibilmente con le risorse a disposizione" - ulteriori ... opere da programmare.

A fronte della spesa prevista, il Comune si impegnava a trasferire alla società,

nella forma di finanziamento infruttifero, risorse fino a concorrenza dell'importo di euro Inoltre, il Comune affidava alla società - *in house providing* - il servizio di assistenza informatica. A fronte dei servizi resi veniva riconosciuto alla società un rimborso forfetario annuo da determinarsi.

Veniva altresì stipulato dalla società istante un finanziamento bancario di euro ..., garantito dal Comune con specifica lettera di *patronage*.

Ulteriori integrazioni al contratto di servizio furono apportate nel ..., per ulteriori ... opere pubbliche da realizzare (costo complessivo presunto: euro ...), prevedendo altresì il trasferimento alla società del contratto stipulato dal Comune con A fronte dei servizi resi veniva riconosciuto alla società un rimborso forfetario annuo da determinarsi.

Anche in questo caso, il Comune trasferiva risorse alla società sotto forma di finanziamento infruttifero e veniva inoltre stipulato un ulteriore finanziamento garantito dall'ente locale con lettera di *patronage*.

Negli anni successivi fino al ... sono state stipulate ulteriori integrazioni dell'originario contratto di servizio (per un totale di undici integrazioni), attraverso le quali «è stato periodicamente aggiornato l'elenco delle opere assegnate dal Comune alla società quale stazione appaltante su mandato senza rappresentanza nei confronti del Comune e quale concessionaria di costruzione e gestione nonché l'elenco delle attività di servizio, svolte in concessione, prestate nei confronti del Comune quali manutenzione e gestione del demanio e del patrimonio del Comune di ...».

L'istante fornisce, altresì, un resoconto delle successive vicende che interessano la società e i suoi rapporti con il controllante Comune il quale, in considerazione del mutato contesto normativo di riferimento delle società a partecipazione pubblica e in esecuzione delle prescrizioni di cui all'art. 24 del decreto legislativo n. 175 del 2016, ha ritenuto di verificare la fattibilità e convenienza di dare avvio ad una procedura ad evidenza pubblica al fine di procedere, congiuntamente, alla cessione parziale della partecipazione societaria ad un *partner* operativo e all'affidamento del servizio per la

manutenzione del patrimonio immobiliare di pertinenza della società partecipata e dell'Ente medesimo.

Con delibera assunta in data ..., l'assemblea dei soci di ALFA disponeva, quindi, di avviare una procedura di consultazione preliminare di mercato, secondo le procedure ad evidenza pubblica di cui all'art. 66 del Codice dei Contratti pubblici, riservandosi, anche in esito alle risultanze di tale consultazione, di procedere o meno alla gara "a doppio oggetto" di cui all'art. 17 del D.Lgs. 175/2016, la quale non ha però avuto seguito.

Successivamente, con delibera dell'assemblea dei soci di ALFA del ..., veniva approvato un piano di ristrutturazione aziendale volto all'efficientamento della società. Detto piano, tuttavia, non è stato ad oggi implementato.

Ciò posto, l'istante fa presente che, alla data di presentazione dell'istanza di interpello, ALFA:

- ha realizzato oltre ... opere pubbliche per un costo complessivo, al lordo dei contributi in conto impianti ricevuti dal Comune negli anni ..., pari ad oltre euro ... milioni;

- per la realizzazione delle opere commissionate, nel corso del tempo, ha ricevuto dal Comune risorse finanziarie a titolo di finanziamento infruttifero, per complessivi euro ..., di cui ... convertiti in contributi in conto impianti;

- svolge attività di manutenzione e gestione delle opere dalla stessa realizzate per conto del Comune e di manutenzione del patrimonio comunale, oltre alle altre attività gestite. In particolare, si tratta delle attività di: a) manutenzione di: - ascensori della scuola realizzata e dei plessi comunali; - impianti semaforici; - area mercatale; - piste ciclopedonali; - verde pubblico relativo alle opere realizzate; b) gestione di: - farmacia comunale (tramite la convenzione con la società Beta S.p.A.); - palestre comunali; - affitto di fondi rustici e minialloggi di proprietà comunale; - affitto di alloggi di proprietà comunale; - antenne relative alla telefonia mobile; - impianto fotovoltaico realizzato sulla scuola;

- ritrae i proventi della propria attività dalle seguenti "fonti": 1) Comune di ..., in attuazione delle previsioni del contratto di servizio e delle successive integrazioni dello stesso; 2) Beta S.p.a., in conseguenza della gestione della farmacia comunale; 3) GSE, in relazione alla gestione dell'impianto fotovoltaico di proprietà; 4) affittuari dei fondi rustici e dei mini alloggi; 5) gestori di telefonia mobile con riferimento all'installazione di antenne sul territorio comunale; 6) gestore di impianto per la vendita al pubblico di acqua potabile da acquedotto.

Il Comune di ..., socio unico dell'istante, sta ora valutando la messa in liquidazione della società, con il conseguente trasferimento al Comune stesso di tutte le attività da questa attualmente svolte.

La liquidazione verrebbe attuata, previa delibera dell'assemblea straordinaria della società e nomina del liquidatore, attraverso la cessione al socio Comune di ... dell'intera azienda di proprietà della società costituita da:

- opere pubbliche dalla stessa realizzate per conto del Comune;
- attività di manutenzione e gestione delle suddette opere e di manutenzione del patrimonio comunale oltre alle altre attività gestite, già dettagliate *supra*.

Sul punto, l'istante riporta un prospetto relativo agli elementi patrimoniali oggetto di trasferimento al Comune, secondo i valori risultanti dal bilancio chiuso al ...

Con documentazione integrativa presentata in data ... (prot. ...), è stato prodotto un prospetto contenente i valori contabili, fiscali e economici degli elementi patrimoniali che saranno oggetto di assegnazione al Comune e di quelli che resteranno in capo alla Società, precisando che i valori civilistici, fiscali ed economici, indicati sono tra loro coincidenti.

Quanto al valore di avviamento, lo stesso ad avviso dell'istante potrebbe essere determinato in misura pari a 5 volte il valore medio del risultato netto degli ultimi 3 esercizi. Tenuto conto che per ALFA tale valore medio è negativo e che, dunque, è evidente per l'istante che l'azienda non esprime un avviamento positivo (semmai un

avviamento negativo o *badwill*), il medesimo istante ritiene prudenzialmente di non attribuire alcun avviamento negativo all'operazione. In sede di documentazione integrativa l'istante, ribadendo che non sussiste alcun valore di avviamento attribuibile all'azienda, ha precisato che anche l'esercizio ... si chiuderà con una perdita significativa.

Con la cessione dell'azienda verrebbero trasferiti al Comune anche i relativi rapporti contrattuali ora facenti capo alla società istante, puntualmente indicati nell'istanza di interpello, i più significativi dei quali sono stati allegati alla documentazione integrativa. In quest'ultima è stato altresì precisato, quanto al personale, che la società si è avvalsa sempre delle figure professionali del R.U.P. (e del collaboratore dello stesso) tramite contratti di collaborazione professionale e che non ha mai avuto personale dipendente (per le sole annualità ... ha operato con personale comunale in "comando temporaneo").

Ciò premesso, la società istante si rivolge all'Amministrazione finanziaria al fine di conoscere se sia qualificabile come "azienda", sotto l'aspetto tributario, il complesso di elementi patrimoniali e di contratti oggetto della programmata cessione al Comune di ..., in particolare a valere per il trattamento relativo all'imposta di registro e alle imposte sui redditi (IRES).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che il prospettato trasferimento debba essere qualificato come cessione di ramo di azienda.

In particolare, nella documentazione integrativa si legge che «*Nella prospettiva di ALFA le attività e le passività nonché i contratti attivi e passivi oggetto di trasferimento (va da sé che il contratto di servizio e le integrazioni allo stesso non sono oggetto della cessione in quanto riguardanti i precorsi rapporti tra il Comune e la società) rappresentando l'intera attività sociale, ne costituiscono l'azienda dalla*

stessa gestita. Per tale motivo si ritiene che il loro complessivo e simultaneo trasferimento costituisca cessione dell'azienda esercitata»

L'istante sottolinea che «L'azienda oggetto di trasferimento non è rappresentata da una unica attività ma più genericamente nell'insieme delle attività svolte in ossequio al contratto di servizio del ... e ss.mm.ii.. Il coordinamento unitario delle stesse è garantito dalla attività dello amministratore unico che non si avvale di una struttura di personale dipendente diretto ma di "collaboratori" esterni (R.U.P. e collaboratore del R.U.P.)».

Pertanto, ai fini delle imposte indirette, l'operazione dovrà essere assoggettata ad imposta di registro, da applicare al corrispettivo della cessione e quindi al netto dei debiti aziendali da trasferire.

Per quanto riguarda la tassazione IRES, in capo alla società cedente gli elementi patrimoniali attivi e passivi verrebbero assunti sulla base dei seguenti valori di riferimento:

- beni gratuitamente devolvibili: sulla base del loro valore netto contabile;
- altri beni materiali: sulla base del valore corrente;
- i crediti e i debiti sulla base del loro valore nominale;
- disponibilità liquide: in base al valore nominale.

Nessun avviamento verrebbe attribuito all'azienda, in considerazione di quanto riportato *supra*, nella sezione "Quesito".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che esula dall'analisi della presente istanza di interpello ordinario la corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili, dei valori fiscali indicati in istanza e nei vari allegati prodotti, nonché la quantificazione dell'avviamento, che implica valutazioni di fatto non esperibili in questa sede, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte

dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi.

Sempre preliminarmente, si evidenzia che il parere di seguito riportato assume acriticamente che la liquidazione della società istante è effettuata *«attraverso la cessione al socio Comune di ... dell'intera azienda»*.

Nell'ambito dell'imposizione diretta, l'istituto dell'"azienda", oggetto di richiamo in numerose disposizioni, non trova una sua specifica definizione, rendendo necessario il rinvio alla nozione fornita dall'articolo 2555 del codice civile, il quale definisce l'azienda *«il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa»*.

In particolare, nella circolare 19 dicembre 1997, n. 320, recante chiarimenti in materia di riordino della disciplina dei procedimenti di riorganizzazione aziendale, l'azienda è stata identificata quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa.

Quanto alla giurisprudenza di legittimità, la stessa sottolinea la nozione di azienda quale complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individuando nell'organizzazione di questi, funzionale all'esercizio dell'impresa, la sua connotazione essenziale (cfr., Cassazione, SS.UU., 5 marzo 2014, n. 5087).

In relazione alla cessione d'azienda, la Corte ha avuto modo di precisare 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»* (Cassazione, Sez. V civ., 11 maggio 2016, n. 9575). Più di recente la stessa Corte, sezione lavoro, con sentenza del 24 gennaio 2018, n. 1769, ha evidenziato come sia *«elemento costitutivo della cessione l'autonomia funzionale del ramo ceduto, ovvero la sua capacità, già al momento dello scorporo dal complesso cedente, di provvedere ad uno scopo*

produttivo con i propri mezzi funzionali e organizzativi e quindi di svolgere, senza integrazioni di rilievo da parte del cessionario, il servizio o la funzione finalizzati nell'ambito dell'impresa cedente».

In sostanza l'azienda può essere definita come un insieme di beni eterogenei, costituenti un complesso caratterizzato da "unità funzionale", determinata dal coordinamento realizzato dall'imprenditore tra i diversi elementi patrimoniali e dall'unitaria destinazione dei medesimi a uno specifico fine produttivo. I fattori essenziali dell'azienda si possono quindi individuare nell'organizzazione, nei beni e nel loro fine per l'esercizio dell'impresa.

Alla luce di quanto sopra, nel caso in esame la qualificazione dell'operazione prospettata - come cessione di azienda o di beni - implica la valutazione della sussistenza dei predetti elementi essenziali.

Dall'istanza emerge che il Comune di ..., che controlla interamente la società istante ALFA s.r.l., ha deciso la messa in liquidazione di quest'ultima in ragione del mutato contesto normativo riguardante le società a partecipazione pubblica, «*attraverso la cessione al socio Comune di ... dell'intera azienda di proprietà della società».*

Sulla base delle argomentazioni fornite e della documentazione prodotta dalla società istante, gli elementi essenziali suddetti (organizzazione, unità funzionale, destinazione all'esercizio dell'impresa) appaiono sussistenti, in considerazione della storia della società, della sua univoca finalizzazione ad attività che interessano l'amministrazione comunale controllante, nonché dell'oggetto sociale, che include:

- la gestione del patrimonio immobiliare comunale;
- la realizzazione di impianti, dotazioni patrimoniali, reti, di interesse del Comune;
- la fornitura dei servizi di pulizia, della manutenzione del verde pubblico, dell'illuminazione pubblica, della manutenzione delle strade pubbliche e degli edifici comunali, della progettazione e realizzazione dei lavori pubblici comunali; l'esercizio

delle farmacie comunali, la formazione del personale comunale, di interventi di edilizia residenziale pubblica, della vigilanza e sicurezza del patrimonio comunale, etc.

La programmata cessione determinerà il trasferimento al Comune, oltre che degli elementi patrimoniali ("beni") indicati in istanza, anche di tutti i contratti attivi e passivi in capo a ALFA, fatta eccezione, tra i contratti passivi, per il contratto di consulenza commercialistica e per la tenuta della contabilità (cfr. pagine ... della documentazione integrativa). In particolare, verrebbero trasferiti al Comune i seguenti contratti attivi:

- convenzione con la società Beta S.p.A. per la gestione della farmacia comunale;
- convenzione con GSE riguardante l'impianto fotovoltaico insistente sulla scuola;
- contratti di affitto di fondi rustici di proprietà comunale (ad oggi nr. ...);
- contratti di affitto di minialloggi di proprietà comunale (ad oggi nr. ...);
- contratto per installazione di vano tecnico per la vendita al pubblico di acqua potabile da acquedotto;
- contratti di locazione per installazione di antenne per telefonia mobile.

Come evidenziato dall'istante, la cessione *de qua* determinerà, in sostanza, il trasferimento al Comune socio unico della totalità delle attività svolte da ALFA in esecuzione del contratto di servizio stipulato con il Comune medesimo. Il coordinamento unitario di dette attività, secondo quanto rappresentato, è assicurato dall'azione dell'amministratore unico, il quale non si è mai avvalso di personale dipendente, bensì di collaboratori esterni (R.U.P. e collaboratore del R.U.P.).

Pertanto, il programmato trasferimento al Comune di ciò che rappresenta l'intera attività sociale di ALFA (tenuto conto anche delle peculiari modalità operative della medesima società negli anni precedenti alla cessione), unitamente al venir meno del contratto di servizio in forza del quale detta attività è stata esercitata, consente di affermare che l'operazione descritta sia qualificabile come cessione d'azienda.

Ciò posto, ai fini delle imposte dirette si osserva che per la società cedente l'eventuale plusvalenza realizzata concorre alla formazione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 86, comma 2, del TUIR. Tale plusvalenza può beneficiare della rateizzazione di cui al comma 4 del citato articolo 86, nel caso in cui il ramo d'azienda sia stato posseduto per un periodo non inferiore a tre anni.

Sul punto, con riferimento a quanto precisato dall'istante nella soluzione prospettata, in relazione ai valori da attribuire agli *asset* che compongono la predetta azienda, si evidenzia quanto segue.

L'articolo 11, comma 1, lettera *a*) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) prevede che il contribuente possa interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla applicazione delle disposizioni tributarie, tra l'altro, *«quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni»*.

Al riguardo, si rammenta che:

- *«concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso»* (comma 2, dell'articolo 86 del TUIR);

- *Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato»* (comma 1 del citato articolo 86 del TUIR);

- ed, inoltre, che restano fermi i principi contenuti nell'articolo 110 del TUIR, in tema di determinazione del costo fiscale ai fini dell'IRES (norme generali sulle valutazioni).

Pertanto, in merito a tali aspetti l'istanza di interpello in esame è inammissibile, con la conseguenza che, nel caso concreto, non si producono gli effetti tipici di tale istituto previsti dall'articolo 11, comma 3, legge n. 212 del 2000.

La cessione in parola, da registrare in termine fisso, è soggetta ad imposta di

registro in misura proporzionale, da determinare con le aliquote previste in considerazione della natura dei beni che compongono il compendio aziendale, ai sensi dell'articolo 23 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)