

Risposta n. 466

OGGETTO: Qualificazione della cessione della lista clienti come cessione di singolo bene e non di ramo d'azienda - Art. 2 DPR n. 633 del 1972 e DPR n. 131 del 1986

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

QUESITO

L'*Istante* è una società che opera nel settore del noleggio di beni mobili.

E' indirettamente controllata dalla *Società ALFA*, non residente in Italia, capogruppo di un gruppo societario (di seguito *Gruppo*).

Il *Gruppo* è presente in Italia tramite alcune stabili organizzazioni di società estere e tramite varie società di capitali italiane controllate direttamente e indirettamente. Tra le società italiane controllate indirettamente vi è l'*Istante* che è direttamente controllata dalla Succursale italiana della sub-holding del *Gruppo*, denominata *Società BETA*, che è al vertice dell'area di business dedicata al *leasing* e al noleggio.

La società holding *BETA* sta realizzando a livello globale un nuovo progetto nel settore del noleggio che consiste in una *partnership* tra la società holding *BETA* e il gruppo *GAMMA*, che si prefigge l'obiettivo di sostenere la realizzazione di alcune

iniziative strategiche.

Dal punto di vista operativo, il citato progetto si pone l'obiettivo di facilitare, per i clienti nazionali e globali della società holding BETA, il noleggio di *asset ICT*, garantendo una gestione efficace ed efficiente dei beni a fine locazione, anche in una dimensione internazionale, mediante una virtuosa attività di *remarketing*.

Il progetto prevede il coinvolgimento di una stabile organizzazione italiana (di seguito anche la *Joint Venture*), ove confluiranno i contributi dei medesimi due gruppi (*Gruppo GAMMA* e *società holding BETA*). La suddetta stabile organizzazione opererà di concerto con la società *Istante*. I

In particolare, l'*Istante* cederà alla *Joint Venture* italiana, prevista nel progetto in questione, il proprio portafoglio clienti (c.d. "*lista clienti*").

A parere dell'*Istante*, il suddetto portafoglio clienti è sufficiente a consentire alla *Joint Venture* italiana lo svolgimento dell'attività di procacciamento di contratti di noleggio di beni del settore ICT (contratti che verranno, poi, sottoscritti e attuati dall'*Istante*, che corrisponderà una provvigione per l'attività di procacciamento).

In altri termini, secondo la società *Istante*, la lista clienti è "*funzionalmente autonoma e idonea allo svolgimento del servizio di intermediazione nella conclusione di contratti di noleggio*".

La *Joint Venture* italiana, grazie ai contributi ricevuti dai partner, svolgerà sostanzialmente due attività:

- la funzione di procacciatore della conclusione di contratti nel settore del noleggio di beni ICT, a fronte della quale percepirà una *fee* di intermediazione (attività ceduta dalla società *Istante*);
- il *remarketing* dei beni a fine noleggio (attività ceduta dal *Gruppo GAMMA*).

Il quesito posto dalla Società *Istante* riguarda la qualificazione giuridico-tributaria dell'operazione di cessione del portafoglio clienti dalla stessa alla *Joint Venture* italiana, non essendo chiaro se quanto ceduto configuri un ramo di azienda

ovvero un singolo bene (costituito dalla *lista clienti*), al fine dell'applicazione delle imposte indirette (IVA e imposta di registro).

Più precisamente, in relazione alla descritta fattispecie ricorrono obiettive condizioni di incertezza sulle modalità di applicazione degli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, con riferimento alla qualificazione giuridico-tributaria dell'operazione di cessione dalla società istante alla *Joint Venture* italiana del portafoglio clienti e, in particolare, se si tratti della cessione di un ramo d'azienda (da assoggettare all'imposta di registro con l'aliquota proporzionale del 3 per cento) ovvero della cessione di un singolo bene (da assoggettare ad IVA con l'aliquota ordinaria del 22 per cento).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società *Istante* ritiene che la cessione alla *Joint Venture* italiana del portafoglio clienti in esame sia da qualificare sotto il profilo giuridico-tributario come cessione di un ramo d'azienda e, pertanto, sia da assoggettare all'imposta di registro con l'aliquota proporzionale del 3 per cento, ai sensi del combinato disposto degli articoli 2 e 9 della Tariffa, Parte Prima, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 2555 del Codice civile qualifica l'azienda come "*il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*".

Con varie pronunce, l'Amministrazione finanziaria ha accettato la definizione civilistica, chiarendo, altresì, che il termine "*azienda*" deve essere inteso in senso

ampio, comprensivo anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami d'azienda. Va precisato, comunque, che la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa (tra le altre, circolare 19 dicembre 1997, n. 320).

Anche la giurisprudenza di legittimità ritiene l'azienda un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individuando nell'organizzazione di tale complesso la sua connotazione essenziale (cfr., da ultimo, Cass. SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087).

Nell'ambito della cessione d'azienda, la Corte ha avuto modo di precisare che si deve trattare di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa, di per sé, idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di quella determinata attività. Si può, dunque, 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 (così, da ultimo, anche Cass., Sez. V civ., 11 maggio 2016, n. 9575, che ha confermato Cass. n. 21481 del 09.10.2009; Cass. n. 1913 del 30.01.2007).

A prescindere dalla circostanza che si voglia ritenere l'azienda come *universitas rerum, iuris o facti*, è necessario identificare i fattori rivelatori dell'esistenza della medesima. Questi ultimi si possono individuare nella "*organizzazione*", nei "*beni*" e nel loro fine "*per l'esercizio dell'impresa*"; si tratta, dunque, di una coesione unitaria di elementi - non solo, dunque, "*beni*" ex articolo 810 del Codice civile- funzionalmente legati da un rapporto di complementarietà strumentale, caratterizzati dall'essere destinati ad un fine comune, l'esercizio dell'impresa.

Ciò implica che non si possono fissare aprioristicamente, in via generale ed

astratta, quali e quanti beni e rapporti siano necessari a costituire o, meglio, ad identificare, il nucleo indispensabile per determinare l'esistenza di un'azienda, poiché non assume esaustiva rilevanza il semplice complesso di "*beni*", in sé e per sé stesso considerato, ma anche i "*legami*" giuridici e di fatto tra gli stessi, nonché la destinazione funzionale del loro insieme.

In altri termini, al fine di individuare una cessione di azienda o di ramo d'azienda, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario ed è necessario, pertanto, valutare la sussistenza dei predetti elementi essenziali.

Con riferimento al caso di specie, nell'istanza si prospetta la mera cessione di un "*portafoglio clienti*" che non può, da solo, integrare la struttura organizzativa aziendale, in quanto trattasi di un unico *asset* patrimoniale, e non di un'organizzazione idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività produttiva.

La clientela (ossia il complesso dei clienti selezionati ed acquisiti nel tempo), infatti, rappresenta una componente del valore dell'avviamento definito appunto "*portafoglio clienti*" che può essere trasferito integralmente anche in modo separato dall'azienda, in quanto suscettibile di autonoma valutazione economica.

Nel caso di specie, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, si ritiene che l'operazione descritta sia qualificabile come cessione di un singolo bene e non come cessione di ramo d'azienda.

Tale posizione risulta anche in linea con l'orientamento giurisprudenziale, nazionale e unionale, secondo cui un'operazione di cessione del c.d. "*pacchetto clientela*" può essere considerata come cessione di ramo di azienda solo ed esclusivamente quando il "*portafoglio clienti*", interamente considerato, costituisce un complesso organico dotato di autonoma potenzialità produttiva (Corte Giustizia CE n. 50/91; Cass. n. 897 del 2002; Cass. n. 206 del 2003).

Alla fattispecie in esame, pertanto, non è applicabile l'esclusione dal campo di applicazione IVA disposta a norma dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Conseguentemente, l'imposta di registro si applica in misura fissa, come previsto dall'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)