

**Risposta n. 81**

Roma, 21 marzo 2019

**OGGETTO: TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - Cessione di ramo d'azienda**

**QUESITO**

La società X (di seguito, la cessionaria) ... svolge, tra l'altro, il servizio di archiviazione elettronica conservativa nonché alcuni servizi accessori (di seguito riassunti con l'espressione "servizi di gestione documentale elettronica") in qualità di concessionaria sulla base di un contratto ..., con la società Y (di seguito, la cedente).

Più precisamente, la cedente esercita la propria attività di natura tecnico-commerciale verso la clientela acquisita e potenziale, in forza del predetto contratto di concessione; pertanto, la stessa emette *"nei confronti dei propri clienti fattura per la fornitura dei servizi di gestione elettronica, servizi che vengono materialmente svolti dalla cessionaria, la quale a sua volta emette fattura nei confronti della cedente proprio per tali prestazioni"*.

La cedente, quindi, per le specifiche modalità di esercizio della propria attività dichiara di non aver avuto la necessità di effettuare particolari investimenti in attrezzature e macchinari vari e non si è mai avvalsa di

dipendenti. La fase commerciale della presentazione e proposta alla clientela dei servizi di gestione documentale elettronica è stata gestita direttamente dall'amministratore unico.

Tanto rappresentato, la cessionaria dichiara di voler acquistare il "ramo di azienda" della cedente, che ha manifestato il proprio interesse a ..., per l'importo di ..., determinato tenendo conto: del margine lordo medio mensile realizzato dalla cedente nel periodo ... al netto del costo di acquisto degli stessi servizi dalla cessionaria, del fatto che una parte di margine si perde a partire dal ... (termine di scadenza del contratto) a causa della mancata lavorazione delle fatture cartacee per l'introduzione della fattura elettronica e di un ulteriore maggiorazione nel caso in cui si proceda con la cessione dei contratti.

Dalla documentazione integrativa emerge che *"gli unici elementi che formano questo ramo d'azienda di proprietà di Y sono unicamente: per l'attivo i contratti per la fornitura dei servizi erogati dalla cessionaria, che Y ha stipulato con i propri clienti; per il passivo il contratto di concessione firmato con X. Gli elementi che formano quindi questo Ramo d'Azienda non hanno rilevanza contabile in capo (...) al soggetto cedente. Per tale motivo non è possibile fornire alcun prospetto valorizzato di tali elementi (...)"*.

Inoltre, dall'integrazione emerge che in relazione ai contratti stipulati dalla cedente con la propria clientela, ciò che periodicamente e sistematicamente viene rilevato nella contabilità sono i ricavi e i relativi crediti, fino al momento del loro incasso, derivanti dalle prestazioni di servizi di gestione documentale elettronica.

La cessionaria ha precisato che *"al momento della cessione, oltre al trasferimento dei rapporti contrattuali con i clienti di Y, le parti procederanno comunque a risolvere anticipatamente e per comune accordo il contratto di concessione"*. A tal riguardo con la documentazione integrativa la società ha chiarito che la risoluzione del contratto di concessione sarà contestuale all'operazione che le parti potranno in essere, una volta ottenuta la risposta all'interpello e inoltre, che non è prevista la corresponsione di alcuna indennità o onere per anticipata interruzione del contratto per nessuna delle due parti.

Nella documentazione integrativa è ancora precisato che la società cedente non sarà posta in liquidazione a seguito del trasferimento del portafoglio clienti e che proseguirà nella sua attività ampliando i servizi offerti alla propria clientela.

Le parti rappresentano, infine, che *“al momento esiste unicamente un contratto verbale tra le parti, le quali hanno già comunque definito i criteri per la determinazione degli elementi essenziali del contratto definitivo, in attesa di identificare con esattezza la qualificazione giuridica dell’operazione (cessione di contratti o cessione di ramo di azienda)”* che dipende in maniera rilevante dalla risposta all’interpello.

L’istante chiede chiarimenti in merito alla qualificazione giuridico-tributaria di tale operazione (ossia se configuri una mera cessione di contratti o una vera e propria cessione di ramo d’azienda) nonché le relative conseguenze fiscali ai fini delle imposte dirette e indirette.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Le società parti dell’operazione di cessione ritengono che la stessa configuri una *“cessione di contratti in corso con la propria clientela da parte di Y, con corrispondente subentro negli stessi da parte della cessionaria, nel rispetto tuttavia delle disposizioni di cui agli articoli 1406 e seguenti del codice civile”*.

Con riferimento alle imposte dirette, l’istante è dell’avviso che, in capo al cedente, il componente positivo di reddito derivante dalla cessione determini una plusvalenza, pari al prezzo della vendita, rilevante (e, quindi, tassabile) sia ai fini IRES che IRAP (trattandosi di cessione di un bene immateriale quale la clientela ceduta) e rateizzabile, ai soli fini IRES, ai sensi dell’articolo 86, comma 4, del TUIR, qualora i rapporti con i clienti ceduti siano iniziati da almeno 3 anni.

L’acquirente, invece, dichiara che *“procederà ad iscrivere il prezzo di acquisto nell’attivo del proprio bilancio alla voce B.I.3 dello Stato Patrimoniale*

*Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno". Nel presupposto che in questa posta "rientrano infatti anche i costi per l'acquisizione di diritti inerenti le informazioni e le esperienze acquisite in campo commerciale (incluse quelle relative a contratti di fornitura di servizi)".*

Ritiene quindi che tale costo sia fiscalmente ammortizzabile ai sensi dell'articolo 103 del TUIR in misura non superiore al 50 per cento. Dal punto di vista civilistico, afferma di voler individuare *"il periodo di ammortamento pari alla media della durata residua di ciascun contratto acquisito ponderata con il fatturato dell'anno 2019. Il periodo di ammortamento così come determinato, indicativamente compreso tra 3 e 5 anni, sarà applicato anche per la deducibilità fiscale del relativo costo"*.

Ai fini IVA, la cessione sarebbe assoggettata all'imposta ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 5), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 con aliquota ordinaria, *"che la cedente andrà a versare nei termini di legge, mentre l'acquirente porterà in detrazione la stessa nella propria liquidazione periodica"*.

Le parti aggiungono che qualora, invece, tale operazione fosse qualificata come cessione di azienda, la cessionaria sarebbe tenuta al pagamento dell'imposta di registro e iscriverebbe nella propria contabilità l'avviamento ammortizzandolo ai sensi dell'articolo 103, comma 3, del TUIR, mentre la cedente procederebbe alla tassazione della plusvalenza *ex* articolo 86, comma 4, del TUIR.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Per le ragioni di seguito indicate si ritiene che l'operazione oggetto della presente istanza sia qualificabile, ai fini delle imposte dirette e indirette, come una cessione di ramo d'azienda.

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, restando

impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto alla corretta determinazione, qualificazione e quantificazione fiscale degli stessi

Nell'ambito dell'imposizione diretta, l'istituto dell'"azienda", richiamata in numerose disposizioni, non trova una sua definizione, rendendo necessario il rinvio alla nozione fornita dall'articolo 2555 del codice civile il quale qualifica 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.

Anche la giurisprudenza di legittimità ritiene l'azienda un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa individuando nell'organizzazione di questo, 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). La stessa Corte, sezione lavoro, con la recente 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 un insieme di beni eterogenei, costituenti un complesso caratterizzato da un' "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.

In altri termini, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività di impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario.

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

Dall'istanza emerge che la società cedente, avente per oggetto l'attività di archiviazione elettronica conservativa, di fatto esercita tale attività di natura tecnico-commerciale verso la clientela acquisita e potenziale in forza di un contratto di concessione stipulato con la cessionaria che svolge materialmente i servizi. Come rappresentato dalla stessa nella documentazione integrativa il ramo di azienda della cedente nella fattispecie è costituito dai contratti verso la clientela e dal contratto di concessione con X. La cedente, per lo svolgimento della sua attività, non ha quindi la necessità di fare investimenti in attrezzature e macchinari e di assumere personale, in quanto, a tutto provvede direttamente la concessionaria ovvero X.

Con la presente istanza Y dichiara di cedere ad X i contratti con i clienti e di risolvere il contratto di concessione contestualmente all'operazione che le parti porranno in essere senza corresponsione di alcuna indennità od onere per anticipata interruzione del contratto per nessuna delle due parti. La cedente dichiara, inoltre, che dopo tale cessione proseguirà la propria attività ampliando altresì i servizi offerti alla propria clientela.

Si pone dunque la necessità di stabilire se nel caso in esame l'operazione sopra descritta, cessione dei contratti con i clienti e risoluzione del contratto di concessione, configuri la cessione del ramo d'azienda gestito da Y o meno.

A tal fine, è necessario evidenziare che nella fattispecie l'operazione che le parti intendono porre in essere presenta delle peculiarità, in quanto la cessione che si vuole realizzare vede come parti coinvolte due soggetti già legati da un contratto in base al quale la società cedente nella persona del suo legale rappresentante, sig. Tizio :

- svolge in favore di X l'attività di sviluppo di una rete di distribuzione e assistenza del servizio di archiviazione ottica;
- possiede in esclusiva il diritto a distribuire il servizio, limitatamente al territorio oggetto del contratto;
- si impegna a procedere direttamente alla vendita del servizio di archiviazione ottica predisposto dal cessionario in nome proprio e per conto proprio, non avendo la facoltà alcuna di rappresentare la società X;
- si impegna a fornire tutte le informazioni necessarie al cessionario per la realizzazione ed esecuzione del servizio, per il cui esatto e tempestivo adempimento deve ritenersi esclusivamente responsabile la società X;
- ha il diritto ad utilizzare il logo della cessionaria esclusivamente al fine di commercializzare il servizio di cui si tratta, con la precisazione della propria funzione.

L'operazione prospettata dalle parti, di cessione dei contratti con i clienti e risoluzione del contratto di concessione, si inserisce dunque nell'ambito di un rapporto ben determinato tra le parti che vede Y svolgere la propria attività per mezzo di X. Nel caso di specie, infatti, oggetto della cessione tra le parti è proprio l'attività che prima veniva svolta da Y in forza del contratto di concessione che, a seguito dell'operazione che le parti intendono porre in essere, continua ad essere svolta da X stessa direttamente.

In sintesi, Y ha realizzato una rete di distribuzione e assistenza del servizio di archiviazione ottica sviluppato da X (obiettivo primario del predetto contratto di concessione) mediante la propria attività di procacciamento dei clienti e il contestuale sfruttamento - mediante il citato contratto concessorio - dell'esclusiva sui prodotti di X.

Nella fattispecie particolare qui in esame, quindi, si è in presenza, nella sostanza, di un'azienda rappresentata in sintesi dai beni menzionati nell'istanza: contratti alla clientela sul lato attivo e contratto di concessione in merito al passivo

In relazione a quanto precede si ritiene, pertanto, che la contestuale risoluzione del contratto concessorio stipulato tra le parti, che costituisce l'elemento fondamentale dell'attività svolta da Y in quanto senza lo stesso Y non potrebbe offrire i servizi ai propri clienti, e la circostanza che ad acquistare i clienti sia la concessionaria medesima, consente di affermare che l'operazione descritta sia qualificabile come cessione di un ramo d'azienda.

Ciò posto, ai fini delle imposte dirette si osserva quanto segue.

Per quanto concerne la società cessionaria, si ritiene che a fronte dell'onere sostenuto per l'acquisto del ramo di azienda - determinato sulla base del corrispettivo congruo pattuito tra le parti e sul presupposto che i crediti verso la clientela o altri beni non siano oggetto di trasferimento al cessionario assieme ai citati contratti - si avrà il riconoscimento del valore fiscale dei beni acquisiti e l'eventuale differenza sarà attribuita ad avviamento, deducibile ai fini dell'IRES ai sensi dell'articolo 103 del TUIR.

In relazione alla società cedente, si osserva che la 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.

Con riguardo al trattamento IVA, infine, nel presupposto sopra rappresentato che la fattispecie in esame integra un trasferimento di un ramo

d'azienda, è applicabile l'articolo 2, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo cui *“Non sono considerate cessioni di beni ... le cessioni e i conferimenti in società o altri enti (...) che hanno per aziende o rami di azienda”*.

Detta cessione, 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).

La richiamata previsione stabilisce, infatti, che se una disposizione ha per oggetto più beni e diritti per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti sia pattuito un corrispettivo distinto.

Tenuto conto che nella fattispecie rappresentata, assume rilevanza esclusivamente la componente mobiliare dei beni dell'azienda, appare utile precisare che, in relazione a detta cessione trova applicazione l'aliquota proporzionale del 3 per cento, prevista dal combinato disposto degli articoli 2 e 9 del Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

*firmato digitalmente*