

Risposta n. 549/2022

OGGETTO: Articolo 176 del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e articolo 2555 del codice civile. Conferimento di azienda.

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

QUESITO

X S.r.l (di seguito X) e Y S.r.l. (di seguito Y) rappresentano quanto segue.

La società "Y S.r.l. - In scioglimento", dichiara di avere per oggetto sociale « *l'acquisto, la vendita, la permuta, la costruzione e la ristrutturazione di beni immobili di qualunque natura, nonché la loro locazione in proprio, purché non finanziaria*». Dichiarata fallita nel 20.., «*aveva come obiettivo la realizzazione di un ampio centro commerciale, per poi cedere o affittare a terzi le singole unità immobiliari. (...) infatti, stava realizzando, prima del fallimento, un vasto complesso immobiliare, denominato "...", composto da negozi, magazzini, unità artigianali, unità commerciali, una mensa aziendale, svariate unità direzionali e altrettanti posti auto. (...). L'immobile risulta nel suo complesso parzialmente ultimato; in particolare le opere sono sostanzialmente finite nelle parti esterne e in parte al grezzo per gli interni. È completamente ultimato il piano terreno, nel quale sono insediate 5 (cinque) medie strutture di vendita al dettaglio individuate in seguito con "Unità immobiliare*

1", "Unità immobiliare 2", "Unità immobiliare 3", "Unità immobiliare 4" e "Unità immobiliare 5", delle quali due sono attualmente in funzione, mentre tre momentaneamente con attività sospesa».

Al momento del fallimento, quindi, era stato completato il piano terra ed erano già in corso dei contratti di affitto di ramo d'azienda riferiti ad alcune unità commerciali, rimasti in essere anche a seguito della dichiarazione di fallimento della società. Dall'esame dell'ultimo bilancio depositato dalla Y, prima del fallimento (bilancio al 31 dicembre 20..), emerge che *«le immobilizzazioni materiali si riferiscono al fabbricato in corso di costruzione in cui confluiscono terreni, fabbricati, costi per servizi e lavori strettamente inerenti alla costruzione dell'immobile».*

In tale contesto, nell'istanza si legge che la società X, del tutto estranea alla precedente gestione societaria, intende avanzare una proposta di concordato fallimentare ai sensi dell'articolo 124 della legge fallimentare, la quale implicherebbe:

- la costituzione di una nuova società da parte della procedura fallimentare (di seguito Newco);
- il conferimento, da parte della procedura, dell'attivo fallimentare alla Newco;
- il successivo acquisto, da parte di X, delle quote della Newco.

Con documentazione integrativa pervenuta con nota ... del ..., le istanti hanno precisato che:

- *«(...) il fallimento non ha eseguito alcun intervento edilizio e che quindi la situazione del complesso immobiliare è la stessa di quella descritta nella perizia del 20..;*
- *(...) il piano terra nel 20.., al pari di oggi, è agibile e può essere concesso in locazione nello stato in cui si trova;*
- *quattro delle cinque unità di cui è suddiviso il piano terra sono anche dotate di licenze commerciali che sono vincolate all'immobile oggetto del conferimento e quindi non possono essere trasferite altrove. In origine le licenze*

commerciali erano 5 (una per ognuna per le cinque unità immobiliari); successivamente una licenza è stata ceduta e trasferita in altro esercizio presente nel parco commerciale Palladio di cui il complesso immobiliare fa parte. Le autorità preposte hanno confermato la possibilità di ottenere il rilascio della quinta licenza».

Inoltre, viene rappresentato che vi è un contratto di affitto in essere con la Società Gamma e che nell'ambito della procedura fallimentare si è continuata a svolgere l'attività di locazione delle aziende (inizialmente 4, attualmente 1) e che è stato garantito il funzionamento dell'intero complesso immobiliare appaltando i servizi a terzi.

L'interpellante precisa, altresì, che la procedura fallimentare non si avvale di personale dipendente, ma che affida i lavori a terzi e che X intende, una volta acquistato il 100% della società proprietaria del complesso aziendale, procedere con la stipula di contratti d'affitto definitivi di alcune unità.

Con la documentazione integrativa l'istante dichiara, ancora, che in relazione agli impegni di Y nei confronti dell'amministrazione comunale e non realizzati alla data del fallimento, X si impegna a realizzarli.

Con la citata documentazione integrativa, infine, è stato descritto che attualmente X *«ha sottoscritto preliminari di contratto di affitto di azienda relativi alle altre unità sottoposti alla condizione sospensiva dell'omologa del concordato fallimentare di Y (...) che la procedura fallimentare ha continuato a svolgere l'attività di locazione delle aziende (...) Ha garantito il funzionamento dell'intero complesso immobiliare appaltando i servizi a imprese terze (...) X una volta acquistato il 100% della società proprietaria del complesso immobiliare (...) procederà: i) con la stipula dei contratti definitivi per l'affitto delle aziende che saranno gestite nelle unità 1,2,3 e 5; ii) con la sistemazione degli spazi esterni e la realizzazione delle opere esterne previste dalla normativa comunale, iii) con la realizzazione della rampa di accesso agli uffici al primo piano; iv) con la locazione/vendita delle unità immobiliari che si andranno ad ultimare, previo frazionamento e realizzazione delle opere interne di suddivisione*

*degli spazi ubicati al 1° e al 2° piano; v) sviluppo dell'area edificabile adiacente al parcheggio e fronte stradale, dove risulta possibile edificare un edificio a destinazione commerciale della superficie di 2500 Mq; (...) gli impegni assunti da Y nei confronti dell'amministrazione comunale e non realizzati alla data di fallimento (situazione descritta nella perizia del 20..) non sono stati eseguiti dal fallimento e saranno eseguiti da X. Del costo per la realizzazione di tali opere si è tenuto conto nella determinazione del valore di conferimento.»*In relazione a quanto precede, poiché ad avviso delle Istanti non è certa la qualificazione dell'oggetto del conferimento, ai fini delle imposte dirette e indirette, chiedono di sapere se nella fattispecie l'oggetto dell'operazione si configura come un conferimento d'azienda ovvero a un conferimento di beni immobili.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le Istanti ritengono che l'operazione prospettata sia qualificabile come conferimento d'azienda per i motivi di seguito esposti.

Ai sensi dell'articolo 2555 del codice civile si è in presenza di un'azienda allorquando il complesso di beni risulti idoneo all'esercizio dell'attività imprenditoriale e alla produzione di redditi d'impresa. Sul punto, le Istanti ricordano che *«la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che "Si ha cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad IVA) quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio dell'impresa (Cass. n. 13580 del 2007, Cass. n. 1913 del 2007, Cass. n. 11769 del 2008) ovvero quando i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di un'impresa, anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, e Yo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la*

cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (Cass., ord. 19 luglio 2017, n. 17788)».

Nel caso rappresentato le istanti ritengono che il complesso di immobilizzazioni materiali della Y, iscritto in bilancio per l'importo di euro, vada qualificato come azienda, nel presupposto che lo stesso è dotato di una potenzialità produttiva tale da farne emergere *ex ante* la complessiva attitudine all'esercizio dell'attività impresa.

Al riguardo l'interpellante osserva che sebbene il complesso immobiliare non sia ultimato, già alcune unità immobiliari, con le relative licenze, sono state oggetto di contratti di affitto di ramo d'azienda e hanno generato redditi d'impresa.

Rilevano altresì che *«l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di (luogo in cui ha sede la Y e dove è ubicato il complesso immobiliare in questione), nel valutare, nell'ambito di una verifica fiscale, se la ristrutturazione e la successiva cessione di quattro unità immobiliari abitative potesse definirsi come attività d'impresa, ha affermato quanto segue: "l'Amministrazione finanziaria e la Corte di Cassazione sono sostanzialmente allineate circa l'esclusione dalla categoria dei redditi diversi della costruzione da parte di privati di complessi immobiliari, destinati alla successiva locazione o cessione. La Circolare del 2 agosto 1973, n. 45 concernente l'applicazione dell'Iva nel settore edilizio, ha precisato che la nozione di "impresa costruttrice" va ampliata considerando tale anche l'impresa che svolge anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese. Come chiarito dalle risoluzioni n. 204/E del 20/06/2002 e n. 273/E del 07/08/2002, un consolidato orientamento della Corte di Cassazione ha precisato che perché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. È, poi, del tutto irrilevante che*

l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poiché anche il compimento di un unico affare può costituire impresa quando implichi l'esecuzione di una serie coordinata di atti economici, come avviene nel caso, per esempio, di costruzione di edifici da destinare all'abitazione, sia pure con un'unica operazione economica (Cass. 29 agosto 1997, n. 8193; Cass. 31 maggio 1986, n. 3690 e Cass. 20 gennaio 1997, n. 267)». Considerato che, nel caso di specie, il complesso in costruzione consta di ventinove unità immobiliari, di cui alcune già oggetto di affitto di ramo d'azienda, le Istanti ritengono che l'operazione andrebbe qualificata come conferimento d'azienda, con la conseguenza che, ai fini delle imposte dirette, l'operazione avviene in regime di neutralità sulla base di quanto previsto dall'articolo 176 del TUIR; ai fini delle imposte indirette, l'operazione va considerata fuori campo IVA e le imposte di registro, ipotecarie e catastali liquidate in misura fissa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si precisa che esula dall'analisi operata ai fini del presente parere ogni valutazione in merito alla corretta determinazione e quantificazione delle poste contabili e dei valori fiscali ed economici, indicati in istanza, nelle memorie integrative e nei vari allegati prodotti dal contribuente, per i quali rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che 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 continuazione dell'attività precedentemente avviata da Y da parte degli acquirenti della conferitaria, in quanto in possesso di tutti gli elementi anche di natura amministrativa (permessi, licenze, autorizzazioni, ecc.) necessari alla realizzazione del progetto iniziale.

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 numerose pronunce dell'amministrazione finanziaria, che hanno ripreso anche gli indirizzi della giurisprudenza di legittimità (tra le altre, risoluzione n. 33/E del 10 aprile 2012), dunque, si è configurata l'azienda come un complesso di beni unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva. In altri termini, i beni

strumentali devono essere idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa. Ne consegue che l'azienda (e, al pari, un suo ramo) può essere definita come un insieme di beni eterogenei, non necessariamente di proprietà dell'imprenditore, 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 ad uno specifico fine produttivo.

In definitiva quanto conferito 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 conferitario. 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.

Nel caso in esame la società istante, dichiarata fallita nel 20..., chiede di sapere se il complesso di beni immobili iscritti nell'attivo patrimoniale, che risultano in parte ultimati e oggetto di contratti di affitto d'azienda e in parte ancora in costruzione, possa qualificarsi come azienda nell'ambito del conferimento che vorrebbe effettuare a favore di una New Co.

Al riguardo si osserva quanto segue.

Nell'istanza prodotta dalla società si legge che la Y Srl, dichiarata fallita nel 20..., prima del fallimento, stava realizzando un complesso immobiliare che al momento della dichiarazione di fallimento risulta nel suo complesso parzialmente ultimato. In particolare era stato completamente ultimato il piano terreno, dove vi sono 5 medie strutture di vendita al dettaglio mentre le parti erano in corso di realizzazione. Al momento del fallimento vi erano in corso dei contratti di affitto di ramo di azienda riferiti ad alcune unità commerciali e attualmente è ancora sussistente un contratto di affitto.

Nel paragrafo 3 della relazione di stima del complesso aziendale oggetto del conferimento, è stato precisato, tra l'altro, che per effetto del conferimento saranno trasferiti alla New Co i seguenti beni:

- il complesso immobiliare di proprietà di Y (...);
- le autorizzazioni/licenze commerciali;
- gli altri beni, diritti e crediti -con la sola eccezione della liquidità a disposizione della curatela -, nonché le azioni revocatorie, restitutorie e/o risarcitorie, nonché di recupero dei crediti già nella titolarità della società fallita. (...);
- i contratti in corso di esecuzione. Da quanto rappresentato in tale sede risulta che i contratti in essere in capo a Y sono i seguenti *«contratto di affitto di ramo di azienda stipulato con la società Gamma scadente il»; contratti di assicurazione stipulati con la compagnia "Delta Spa" (...) copertura dei danni diretti e indiretti e della responsabilità civile verso terzi; contratto stipulato (...) relativo alla gestione dei servizi di vigilanza dell'immobile di proprietà della società; contratto stipulato (...) relativo amministrazione di condominio; contratto (...) relativo alla manutenzione generale delle aree e degli impianti (...); contratto (...) fornitura energia elettrica e gas naturale»*.

In sostanza dalla documentazione prodotta dalle società istanti il coordinamento unitario di dette attività, secondo quanto rappresentato, è assicurato dall'azione della curatela fallimentare che ha continuato a svolgere l'attività di locazione delle aziende (prima 4 e poi 1) appaltando la gestione dei servizi necessari per la gestione del costruendo centro commerciale a imprese terze, mantenendo gli obblighi verso le amministrazioni locali e la possibilità di continuare anche sul piano tecnico il progetto iniziale.

X, dunque, mediante la predetta acquisizione entra in possesso di un complesso di beni caratterizzato da un'"unità funzionale" tale da rendergli possibile il perseguimento dell'originario oggetto dell'impresa consistente nella gestione degli immobili già realizzati, completamento delle opere in corso per rendere operativo tutto

il centro commerciale, nonché nell'assunzione degli impegni nei confronti dell'amministrazione comunale.

In tale ottica, quindi, il complesso dei beni oggetto di conferimento unitamente alle licenze relative ad alcune di essi e ad altri elementi configura come un insieme di beni funzionali al proseguimento dell'oggetto sociale da cui traggono origine.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che il complesso conferito sia qualificabile come azienda, ai sensi dell'articolo 2555 del codice civile e che, pertanto, nella fattispecie prospettata possa trovare applicazione:

- ai fini delle imposte dirette, l'articolo 176 del TUIR;
- ai fini delle imposte indirette, l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro (articolo 4, Tariffa Parte I, allegata al TUR), ipotecarie e catastali (articolo 10, comma 2, ed articolo 4 della tariffa allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347). Resta impregiudicato, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della L. n. 212 del 2000, ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se lo scenario delle operazioni descritto nell'istanza di interpello, anche per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dalla Società, possa condurre a una diversa qualificazione della fattispecie ovvero a identificare un diverso censurabile disegno abusivo.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)