Sentenza del 02/11/2021 n. 30974 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate notificava a Pxxxx s.r.l. un avviso di accertamento con il quale l'ufficio, ritenendo che singoli atti di cessione di beni intervenuti fra la Parrocchia di San Rocco di Sanremo, La Fxxxx s.a.s. Di M.M. & C. e l'odierna ricorrente, assoggettati ad IVA, avessero dato luogo, in realtà alla cessione dell'azienda di proprietà della Parrocchia San Rocco in favore della Pxxxx s.r.l., recuperava a tassazione l'Iva portata in detrazione.

In particolare la società Fxxxx s.a.s (già affittuaria dell'azienda) aveva acqistato dalla Parrocchia San Rocco un immobile adibito a bar ristorante (l'atto era stato assoggettato a imposta di registro in misura proporzionale e alle imposte ipocatastali); lo stesso giorno la Fxxx s.a.s. aveva trasferito lo stesso immobile alla Pxxxx s.r.l., assoggettando l'atto al pagamento dell'Iva e all'imposta di registro in misura fissa. In precedenza la Parrocchia di San Rocco aveva trasferito alcune attrezzature alla Pxxxx s.r.l.. Quest'ultima, affittava alla Società Sxxx di E.B.S. & C. s.a.s. tra l'altro, anche il ramo di azienda esercente l'attività del bar-ristorante.

L'Ufficio contestava che l'acquisto dell'immobile e quello delle attrezzature da parte della Pxxxx s.r.l., anche se effettuati in momenti distinti e separatamente, in realtà configuravano l'acquisizione di un complesso aziendale unitario, operazione che ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b) è esclusa dal campo dell'applicazione dell'Iva e che ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 2, 3, 5 e 20 è assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale; recuperava a tassazione l'Iva portata in detrazione per l'acquisto dell'immobile e delle attrezzature per Euro110.000,00, ritenendo che la società contribuente avesse indebitamente detratto l'Iva relativamente ad operazione esclusa dal campo di applicazione dell'imposta.

La società contribuente impugnava l'avviso e la CTP di Imperia rigettava il ricorso.

La contribuente impugnava la decisione e la Commissione Tributaria Regionale della Liguria con sentenza n. 1095/01/14, depositata il 14.10.2014, rigettava l'appello sul presupposto che nella specie si configurasse una cessione di azienda da parte della Società Fxxxx s.a.s. alla Pxxxx s.r.l. realizzata con vendite frazionate di beni aziendali allo scopo di ottenere un ingiusto vantaggio fiscale, sicchè la contribuente non poteva detrarre l'Iva relativa all'acquisto delle attrezzature della Parrocchia di San Rocco e quella dell'immobile ceduto lo stesso giorno dalla Parrocchia alla Sxxxxx Florida s.a.s..

Prestige s.r.l. ricorre per la cassazione della sentenza, con sei motivi.

L'Agenzia delle Entrate è rimasta solo intimata.

La società ricorrente ha depositato, in data 28 giugno 2019, una memoria con la quale invoca l'ius superveniens costituito sia dalla L. n. 205 del 2017, art. 1, comma 87 (legge di bilancio 2018), sia dalla L. n. 145 del 2018, comma 1084 (legge di bilancio 2019).

La causa veniva chiamata all'udienza camerale del 10.7.2019 e rinviata alla Pubblica Udienza in considerazione delle novità normative frattanto intervenute.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40 in relazione all'art. 76, comma 2, stessa legge e al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Lamenta che la CTR, in applicazione del principio di alternatività dell'imposta, essendo pacificamente decorso il termine decadenziale di tre anni per l'azione ai fini del registro, non aveva ritenuto preclusa all'amministrazione finanziaria la facoltà di far valere pretese che presuppongano la modifica dei titoli o criteri impositivi applicati.

La censura non è fondata.

Questa Corte ha da tempo affermato, con orientamento dal quale non vi è motivo di discostarsi che, in caso d'imposizione alternativa, non può rilevare il fatto storico che sia stato corrisposto un tributo, atteso che il contribuente ha l'obbligo di corrispondere il tributo previsto dalla legge e non quello scelto in base a considerazioni soggettive. Pertanto, non sono violati i principi di alternatività dell'imposta, di consolidamento del criterio impositivo e di divieto di doppia imposizione (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40, e del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67), allorchè l'amministrazione finanziaria, in caso di cessione non soggetta ad IVA, si limiti ad escludere la detraibilità dell'IVA erroneamente pagata dall'acquirente, indicando l'imposta di registro, quale unico tributo dovuto (Cass. 2021/96, Cass.18524/10).

Poichè l'esercizio del diritto di detrazione - contemplato dalla sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE - non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura (Corte giustizia CE in causa C342/87), un'interpretazione costituzionalmente e comunitariamente orientata, che valorizzi l'omogeneità della disciplina nazionale nel sistema armonizzato Europeo, non può che riconoscere l'autonomia del potere accertativo in materia di IVA (art. 51) da esercitarsi nel termine di cui al D.P.R. n. 633, art. 57 (Cass. 1405/2013; Cass. 13963/2016).

2.Con il secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1 e 20 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3. Con il terzo motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis "Disposizioni antielusive", commi 4 e 5 applicabile anche a qualsiasi ipotesi di violazione

del generale principio antielusivo (cd. Abuso del diritto).

4. Con il quarto motivo deduce la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 2, comma 3, lett. b) in relazione all'art. 2555 c.c. e agli artt. 2557, 2558, 2559 e 2560 c.c.. Lamenta che erroneamente riqualificato il negozio cessione di azienda.

5. Con il quinto motivo deduce, in subordine, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 in relazione agli artt. 2697 e 2729 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 Lamenta che la CTR non aveva valutato l'esistenza dell'azienda e che fosse in grado di essere esercitata e ceduta.

6. Con il sesto motivo deduce la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 anche in relazione all'art. 53 Cost. per insussistenza dei presupposti fondanti il rimedio generale dell'abuso del diritto.

Lamenta che trattandosi di un accertamento IVA erroneamente era stata invocata la norma di cui all'art. 20 citato che concerne esclusivamente l'interpretazione e la qualificazione degli atti e delle disposizioni negoziali sottoposti a registrazione. Evidenzia che l'accertamento era stato utilizzato in funzione antielusiva senza rispetto del contraddittorio e l'assenza di un ingiustificato vantaggio fiscale.

7.Le censure sono suscettibili di trattazione congiunta.

Esse non sono fondate per i motivi che si vanno a precisare.

7.1.Occorre premettere che secondo un consolidato principio di diritto, il regime legale dell'obbligazione tributaria, - qui con riferimento al principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta di registro, - ha carattere imperativo, e natura inderogabile, in quanto sottratto alle libere scelte delle parti; si è, difatti, osservato che "nei casi di imposizione alternativa il contribuente e ancora di più l'ufficio, hanno rispettivamente l'obbligo di corrispondere o di richiedere il tributo effettivamente dovuto e non quello per primo corrisposto o scelto dal contribuente in base a considerazioni soggettive" (Cass., 9 aprile 1991, n. 3726 cui adde Cass., 21 febbraio 2019, n. 5225; Cass., 10 agosto 2010, n. 18524; Cass., 12 marzo 1996, n. 2021; Cass., 11 aprile 1996, n. 3427).

Ciò che rileva, ai fini del principio di alternatività, è che l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'Iva, seppur esente (cd. soggezione teorica; cfr., ex plurimis, Cass., 27 novembre 2015, n. 24268; Cass., 20 aprile 2007, n. 9403; Cass., 21 maggio 1990, n. 4577), e ciò, come si è rilevato, perchè il contribuente ha l'obbligo di corrispondere il tributo previsto dalla legge e non quello scelto in base a considerazioni soggettive (Cass. 23219/2019).

Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40 ponendo il principio dell'alternatività Iva/registro, subordina l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale alla condizione che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non siano assoggettate ad Iva. La qualificazione di una fattispecie come operazione imponibile Iva, dunque, comportando l'assoggettamento alla sola imposta di registro in misura fissa, ha un immediato effetto ai fini del tributo di registro.

L'art. 40 cit. è, infatti, composto da due periodi, i quali vanno letti unitariamente; il primo periodo afferma il principio generale, derivato direttamente dall'art. 7 della delega, secondo cui, per le operazioni che rientrano nell'area impositiva dell'Iva, il Registro è dovuto in via agevolata in misura fissa (principio della prevalenza dell'Iva) e, questo, allo scopo di attenuare il cumulo dei due tipi di prelievo.

Il secondo periodo esplicita il principio indicato dal comma 1, specificando che, ai fini della alternatività, vale il criterio della soggezione teorica, in forza del quale l'alternatività stessa opera per tutti gli atti che sottintendono operazioni, anche solo astrattamente, soggette ad Iva, a prescindere dalla circostanza che detto tributo non sia in concreto dovuto per l'esistenza di una causa di esonero; e ciò allo scopo di evitare l'effetto di recupero da parte del tributo concorrente.

Restano quindi assoggettate all'imposta di registro (in misura proporzionale) solo le operazioni non soggette a IVA (c.d. escluse) per carenza del requisito oggettivo (artt. 2 e 3) e di quello soggettivo (artt. 4 e 5) previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972. Tale principio costituisce espressione e attuazione del divieto della doppia imposizione che ricorre allorchè uno stesso soggetto è destinatario di più imposte relative al medesimo presupposto e per lo stesso periodo di imposta, divieto che, a sua volta, costituisce esplicazione del principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.). L'alternatività tra le due imposte non è connessa solo alla circostanza che un atto sottoposto a registrazione sia effettivamente soggetto ad IVA, ma opera anche quando l'operazione rientri comunque nel campo di applicazione di tale imposta, anche se in concreto non dovuta perchè si tratta di operazioni non imponibili o esenti, sicchè lo scopo del principio in questione è non solo quello di carattere economico di impedire la doppia imposizione, ma anche quello di soddisfare l'esigenza di evitare interferenze applicative tra le due imposte in relazione ad una medesima operazione (da ultimo Cass. 242/2021).

7.2.Occorre, dunque, previamente valutare se la cessione dell'immobile oggetto di imposizione rientri nel regime Iva; dal mancato assoggettamento all'Iva, difatti, consegue all'applicazione, per queste operazioni, dell'imposta di registro.

7.3 Nell'avviso di accertamento impugnato, riprodotto nella parte di interesse dalla stessa ricorrente, è stato contestato al contribuente di avere "effettuato il versamento delle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa per un importo di solo Euro 504,00, anzicchè assoggettare la base imponibile di Euro 549.500,00 + avviamento da calcolare) alle aliquote proporzionali rispettivamente del 7%, 2% e 1%. Tale condotta in contrasto con quanto disposto dal D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 2, 3, 5 e 20 ha consentito un notevole risparmio fiscale sia alla società Pxxxxx s.r.l., oltre alla Parrocchia di San Rocco che si sono sottratte così alla valutazione da parte dell'Ufficio dell'avviamento relativo al trasferimento dell'azienda".

L'immobile oggetto di cessione è un "compendio immobiliare adibito a bar-ristorante" (cfr. sentenza impugnata). L'ufficio ha evidenziato nell'avviso "che l'acquisto dell'immobile e quello delle attrezzature da parte della Pxxxx s.r.l. anche se effettuati in momenti distinti e separatamente, in realtà configurano l'acquisizione di un complesso aziendale unitario, operazione che ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b) è escluso dal campo di applicazione dell'IVA e che ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 2, 3, 5 e 20 è assoggettata ad imposta di registro in misura proporzionale".

7.4. Il testo del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 vigente all'epoca della tassazione prevedeva: "l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Si trattava di un testo riproduttivo del D.P.R. n. 634 del 1973, art. 19 che, a sua volta, aveva introdotto la qualificazione "giuridici" degli effetti dell'atto.

L'art. 20, collocato nel titolo sull'applicazione dell'imposta di registro e dedicato alla "interpretazione degli atti" da assoggettare all'imposta, come formulato, si è ritenuto attribuisse prevalenza alla sostanza sulla forma giuridica adottata e si prestasse a superare il tipo negoziale, quand'anche correttamente qualificato alla luce degli ordinari criteri ermeneutici, per valorizzare lo scopo pratico perseguito dalle parti; la qualificazione dell'atto, ai fini della tassazione dell'imposta di registro era basata sugli effetti giuridici dello stesso in quanto la capacità contributiva colpita dal tributo in esame era quella espressa dagli effetti giuridici.

La giurisprudenza di questa Corte, formatasi nella vigenza della formulazione dell'art. 20 sopra richiamata (Cass. 2007/2018 Cass. 21676 del 2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 3481 del 2014) ha considerato preminente, nell'imposizione, la causa reale dell'operazione e l'effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti, e ciò anche se evincibile in pattuizioni collegate. Ed ha precisato, poi, che la scelta legislativa di privilegiare la sostanza dell'operazione comporta che "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria", sicchè nella individuazione della materia imponibile ha preminenza assoluta la "causa reale sull'assetto cartolare" (Cass. n. 19752 del 2013; n. 10740 del 2013) dovendosi considerare, altresì, "l'indisponibilità della qualificazione contrattuale ai fini fiscali"...Pertanto quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva, posto che il ritenere l'imposta di registro come imposta di negozio correlata alla causa concreta dell'operazione, costituisce applicazione del principio costituzionale di capacità contributiva. Un'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non è in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela soltanto nella dimensione complessiva dell'affare (Cass. n. 6758 del 2017).

A seguito dell'introduzione, nel nostro ordinamento della disciplina dell'abuso del diritto previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis (introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), la Corte ha chiarito che l'art. 20, ancorchè ispirato anche a generiche finalità antielusive, non ha, nell'ambito dell'imposta di registro, natura di disposizione antielusiva in senso stretto, posto che prescinde dalla sussistenza di un intento elusivo o dalla constatazione di un uso "distorto" delle forme negoziali in assenza di valide ragioni economiche, funzionale al solo perseguimento di un risparmio di imposta.

Questa Corte ha affermato che l'amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis il quale, alla lett. a), attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica e ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie (Cass. 21676 del

2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 1955 del 2015; contra n. 2054 del 2017; n. 6835 del 2013; n. 24452 del 2007; n. 2713 del 2002).

Da questa interpretazione è discesa la conseguenza della non obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, come generalmente previsto dalle disposizioni antielusive e come a pena di nullità dell'atto impositivo, dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis che impone, altresì, in capo all'amministrazione finanziaria, precisi oneri di motivazione dell'atto impositivo, a pena di nullità del medesimo, e di prova della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio.

7.5. La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020) entrato in vigore il primo gennaio 2018 ha modificato il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 prevedendo che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Così modificata, l'attuale disposizione dell'art. 20 che appare chiara nell'imporre la considerazione isolata dell'atto presentato alla registrazione e nell'escludere, in particolare, la rilevanza del collegamento negoziale, riconduce l'imposta di registro alla concezione di "imposta d'atto" da applicarsi in relazione al solo contenuto e agli effetti giuridici del singolo atto.

Ne deriva una più netta differenziazione dell'ambito di applicazione dell'art. 20 rispetto alle riprese a tassazione fondate sul divieto di abuso del diritto e di elusione fiscale ex art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente, che, viceversa, contempla espressamente il collegamento negoziale e che, anche in relazione alla sua collocazione, è disposizione generale dell'ordinamento tributario, applicabile, salve deroghe espresse (che non sussistono per l'imposta di registro), a tutti i tributi.

7.6. Residuava il dubbio se la novella del 2017 fosse di interpretazione autentica. Il legislatore è nuovamente intervenuto sulla norma con la legge di bilancio previsionale per l'anno 2019, stabilendo (L. n. 145 del 2018, art. 1, comma 1084) che: "La L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), costituisce interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, comma 1".

Con la disposizione da ultimo citata il legislatore ha manifestato la volontà di attribuire portata retroattiva alla formulazione dell'art. 20 risultante dalla legge di bilancio 2018, quale effetto normalmente riconducibile alla norma di interpretazione autentica ed alla sua natura prettamente dichiarativa di un significato fin dall'inizio contenuto nella norma interpretata.

Questa Corte ha quindi ritenuto che la nuova e più ristretta formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 così risultante, ponesse una rilevante e non manifestamente infondata questione di legittimità costituzionale in rapporto agli artt. 3 e 53 Cost. che ha sollevato con l'ordinanza interlocutoria 23549/2019.

7.7. La Corte Costituzionale, con la sentenza 158/2020, ha ritenuto non fondata la questione, osservando che il legislatore, con la denunciata norma ha inteso, attraverso un esercizio non manifestamente arbitrario della propria discrezionalità, riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando l'oggetto dell'imposizione in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salvo le ipotesi espressamente regolate dal testo unico.

La Corte ha affermato che non è manifestamente arbitrario che il legislatore abbia ribadito la ratio dell'imposta di registro in coerenza alla sua origine storica di "imposta d'atto" e che, sul piano costituzionale, l'interpretazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 incentrata sulla nozione di "causa reale", provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10-bis. Infatti, consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di "indebiti" vantaggi fiscali e di operazioni "prive di sostanza economica", precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea).

La legittimità costituzionale della portata retroattiva dell'art. 20 è stata oggetto di una distinta e ulteriore questione, sollevata stavolta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna (ord. n. 62/4/2020).

La Consulta con la sentenza 39/2021 del marzo scorso, ha ribadito che "ai fini del vaglio di legittimità costituzionale non assume valenza determinante la natura innovativa o interpretativa della norma che si qualifica di interpretazione autentica (con efficacia retroattiva)" e "non contestabile la legittimità di un intervento legislativo che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema nemmeno quando sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) ma divergente rispetto alla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore".

Del resto, la Corte costituzionale ha più volte affermato che il potere di interpretazione di una legge non è riservato dalla Costituzione in via esclusiva al giudice nè sottratto alla potestà normativa degli organi legislativi. Nemmeno la presenza di un indirizzo omogeneo della Corte di Cassazione costituisce un ostacolo all'introduzione di una norma retroattiva, trattandosi soltanto di un'opzione interpretativa divergente dalla linea di politica del diritto perseguita dal legislatore (Corte Cost., n.ri. 586/1990, 480/1992, 387/1994, 311/1995, 525/2000).

8. Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 è, pertanto, norma deputata allo svolgimento di una attività interpretativa avente ad oggetto i singoli atti presentati alla registrazione senza far leva sull'argomento del collegamento negoziale.

L'attività interpretativa è deputata a ricercare, con riferimento al contratto sottoposto a tassazione gli effetti "giuridici" dello stesso, vale a dire le conseguenze che si producono nell'ordinamento ai fini dell'individuazione della capacità contributiva sottostante.

L'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, il potere di verificare se le qualificazioni giuridiche che il contribuente ha effettuato siano corrette ai fini della funzione impositiva e, in definitiva, di interpretare l'atto lo in vista della determinazione della ricchezza sulla quale dovrà essere applicata l'imposta.

Tale attività interpretativa, va collegata al perdurante potere dell'amministrazione di interpretare il contratto, a fronte di situazioni di fatto diverse e individuare lo specifico regime tributario da applicare.

Occorre, pertanto valutare se il solo atto di cessione dell'immobile adibito a bar-ristorante presentato alla registrazione, configuri o meno una cessione di azienda o di ramo di azienda.

8.1 Nell'ordinamento tributario non si rinviene una definizione specifica della nozione di azienda; occorre, pertanto fare riferimento alla normativa di carattere civilistico.

L'azienda, ai sensi dell'art. 2555 c.c., è "il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa". Il rapporto giuridico emergente dalla definizione è di mezzo a fine: l'azienda costituisce cioè l'apparato strumentale di cui si avvale l'imprenditore per lo svolgimento della propria attività di impresa. Dalla definizione sopra richiamata emerge che elementi costitutivi dell'azienda sono i beni "organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'attività di impresa". La qualifica di bene aziendale deriva, quindi, dalla destinazione funzionale ad esso impressa dall'imprenditore, a nulla rilevando il titolo giuridico, reale od obbligatorio, che ne legittima l'utilizzo in un dato processo produttivo.

Per integrare la nozione contenuta nell'art. 2555 c.c. è necessario definire tanto il concetto di "beni" organizzati dall'imprenditore, che la natura giuridica dell'azienda.

Con riferimento al primo aspetto non si può dubitare che un bene in senso stretto, come un immobile in cui si esercita l'attività, faccia parte del complesso organizzato denominato azienda.

Quanto alla natura giuridica dell'azienda, come è noto, si contrappongono due distinte teorie: la teoria unitaria, secondo la quale l'azienda verrebbe considerata come universitas, in quanto bene unitario autonomo e distinto dai singoli elementi che fanno parte del complesso, e la teoria atomistica, secondo la quale l'azienda rappresenterebbe una semplice pluralità di beni, collegati alla persona dell'imprenditore in forza di diritti eventualmente diversi e tra loro coordinati per l'esercizio dell'attività d'impresa.

8.2. Questa Corte ha affermato che va ravvisata una cessione di azienda tutte le volte in cui la relativa convenzione negoziale abbia avuto ad oggetto il trasferimento di beni organizzali in un contesto produttivo (anche solo potenziale) dall'imprenditore per l'attività d'impresa, quando il complesso di beni sia già organizzato come tale dal precedente imprenditore.

L'alienazione d'azienda, invero, presuppone il passaggio non di uno o più beni considerati nella loro individualità giuridica ma di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio di una attività di impresa (ancorchè in prospettiva non necessariamente "dinamica" solo "statica") (Cass.1913/2007). Ad analoghe conclusioni era, peraltro, già arrivata la stessa Corte in materia di cessione di una azienda alberghiera, riconoscendo che vi è cessione di azienda quando

l'immobile è uno dei beni aziendali in rapporto di interdipendenza e complementarietà con gli altri elementi, non rilevando che l'azienda non sia ancora in grado di funzionare effettivamente (sentenza n. 1498/1984).

Nello stesso senso la Corte ha affermato che ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa, si deve ravvisare una cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione dei singoli beni, inidonei di per sè ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA; ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, nè è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (Cass.23857/2007).

Ai fini del trasferimento dell'azienda non è necessario che vengano trasferiti tutti i beni aziendali, ma è sufficiente il trasferimento di alcuni di essi, purchè nel complesso di questi ultimi permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure con la successiva integrazione ad opera del cessionario (Cass. 3627/1996).

Nello stesso senso Cass. n. 9575/2016, ha avuto modo di precisare che si deve trattare di un insieme organicamente finalizzato ex-ante all'esercizio dell'attività d'impresa di per sè idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di quella determinata attività.

Ne deriva che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, tuttavia nel complesso di quelli ceduti deve permanere un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario. Ciò in quanto l'imprenditore, ovvero chiunque mediante i beni in questione eserciti attività tipica di impresa, può in via di principio disporre dell'azienda tutta o di un suo ramo purchè si tratti comunque "di un bene o un complesso di beni idoneo (in fatto) a costituire unità economica produttiva a sè stante".

Non può, nella specie, aversi dubbi sulla funzione strumentale del bene in relazione all'attività dell'azienda e l'insuscettibilità (senza radicali trasformazioni) di una destinazione dello stesso diversa da quella in rapporto strumentale con l'attività aziendale, storicamente esercitata.

Del resto la ricorrente non ha riprodotto il contenuto del contratto di cessione nè ha fornito gli elementi per consentirne una diversa interpretazione.

8.3. La non assoggettabilità della cessione dell'immobile ad Iva appare coerente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

In linea generale, per quanto riguarda il trattamento fiscale, ai fini IVA, della cessione di azienda o di ramo di azienda, la normativa unionale prevede che "In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di un'universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente" (cfr. art. 19 della Direttiva 2006/112/CE). Di tale facoltà si è avvalso il legislatore nazionale, stabilendo con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2,

comma 3, lett. b), che "non sono considerate cessioni di beni: le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le assicurazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda". Pertanto, le cessioni di aziende, di singoli rami d'azienda conferimenti delle stesse in società o altri enti, compresi i consorzi o le associazioni, sono escluse dal campo applicazione dell'IVA. In tal senso, anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha riconosciuto come il concetto di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni debba costituire un'autonoma nozione del diritto dell'Unione da intrepretarsi uniformemente al fine di evitare divergenze nell'applicazione del regime IVA negli Stati membri. Conseguentemente, la Corte ha individuato il senso e la portata della nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni ricomprendendo in essa il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a proseguire un'attività economica autonoma (cfr. sentenza del 10 novembre 2011, causa C444/10).

Per tutti i Paesi che, uniformandosi alla VI direttiva, abbiano previsto un regime interno di esclusione della cessione di azienda dal campo di applicazione dell'Iva, non sussiste alcuna possibilità di frazionamento o scorporo di taluni beni in sede di qualificazione dell'operazione realizzata dalle parti unitariamente. In altri termini, qualora l'azienda comprenda tipologie di beni la cui autonoma cessione darebbe luogo ad un'operazione imponibile, questi beni perdono autonomia impositiva, per cui ad essi non può attribuirsi rilevanza agli effetti dell'Iva (cfr Corte di Giustizia, sentenza 27 (. novembre 2003, causa C-497/01).

In particolare, con la sentenza del 10 novembre 2011, causa C444/10, - SCHRIEVER - (Germania) la CGUE ha esaminato l'art. 1, n. la, dell'UStG, volto a recepire nel diritto nazionale gli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, che dispone quanto segue: "le operazioni effettuate nell'ambito di una cessione d'azienda ad un altro imprenditore ai fini dell'impresa del medesimo non sono soggette all'IVA. La cessione di azienda consiste nel trasferimento o nel conferimento integrale ad una società, a titolo oneroso o gratuito, dell'intera azienda o di un centro di attività stabile gestito separatamente nella struttura dell'impresa. L'imprenditore acquirente subentra al cedente".

La Corte UE, pervenendo alle medesime conclusioni già sostenute con la sentenza causa C-497/01 (punto 40) ZITA MODES (Lussemburgo) in cui ha preso in esame l'art. 9, n. 2, comma 1, della legge sull'IVA che dispone: "in deroga alle disposizioni del primo paragrafo, non è considerata come cessione di beni la cessione, in qualunque forma e a qualunque titolo, di una universalità totale o parziale di beni ad un altro soggetto passivo. In questo caso, si ritiene che il cessionario continui la persona del cedente" e con sentenza causa C-29/08, c.d. SKF (punto 37), ha riconosciuto come il concetto di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni debba costituire un'autonoma nozione del diritto dell'Unione da interpretarsi uniformemente al fine di evitare divergenze nell'applicazione del regime IVA negli Stati membri.

Conseguentemente, la Corte ha individuato il senso e la portata della nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni ricomprendendo in essa il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente,

immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a proseguire un'attività economica autonoma.

La Corte di Giustizia ha precisato, in particolare che concretizza una cessione d'azienda il trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, comprensivi di elementi materiali ed eventualmente immateriali che costituiscono un'impresa o parte di essa; detti elementi devono essere idonei a proseguire in capo al cessionario "un'attività economica autonoma". La prosecuzione di tale attività economica da parte del cessionario è elemento dirimente della norma comunitaria sulle cessioni d'azienda.

In questo senso è stato escluso da tale ambito la mera vendita di uno stock di merci/prodotti dal cedente al cessionario, dato che è intento di quest'ultimo, non di proseguire nell'attività del primo, bensì di liquidare immediatamente i beni.

In considerazione del fatto che l'immobile è organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa ed autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario, correttamente la cessione è stata esclusa dal campo va.

Il ricorso deve essere, conseguentemente rigettato.

Nulla sulle spese in assenza di costituzione di parte intimata.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del citato art. 13, comma 1-bis se dovuto.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 12 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 2 novembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza