

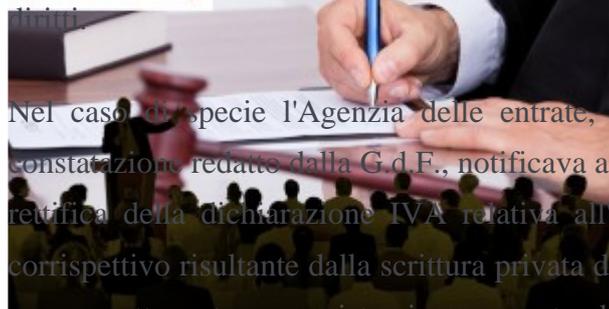
Cessione d'azienda mascherata da cessione di beni? Un caso di riqualificazione dell'operazione

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 14 Febbraio 2017

la cessione di singoli beni e diritti può essere riqualificata dal Fisco in cessione d'azienda (ai fini tributari) quando appare evidente che la denominazione formale data al contratto è sostanzialmente diversa dalla sostanza (cioè dagli effetti) che ne derivano

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13963 dell'8.7.2016, ha espresso interessanti considerazioni in tema di riqualificazione di un'operazione di cessione di azienda come trasferimento di singoli beni e



Nel caso di specie l'Agenzia delle entrate, facendo proprie le risultanze di un processo verbale di constatazione redatto dalla G.d.F., notificava ad una società un avviso di accertamento, con cui operava la rettifica della dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2000, recuperando a tassazione l'intero corrispettivo risultante dalla scrittura privata di "cessione di ramo d'azienda commerciale", che la società aveva sottoposto a registrazione, scontando l'imposta di registro proporzionale sul corrispettivo dichiarato, ma che la G.d.F., prima, e l'Agenzia delle entrate, dopo, avevano riqualificato come atto di trasferimento di beni e diritti, da assoggettarsi invece ad IVA.

Avverso tale avviso di accertamento, la società presentava ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale, che annullava l'atto impositivo per decadenza dei termini di rettifica dell'atto.

La Commissione Tributaria Regionale, dinanzi alla quale proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, confermava poi la sentenza di primo grado, ritenendo che, in virtù del principio del consolidamento del criterio impositivo, non potesse essere operata alcuna modificazione dei titoli una volta decorso, come nel caso di specie, il termine di decadenza di tre anni dal giorno di pagamento della tassa di registrazione dell'atto, previsto dal d.P.R. n. 131 del 1986, art. 76.

L'Agenzia delle entrate ricorreva quindi in Cassazione denunciando la violazione e falsa applicazione degli artt. 76 e 77 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, laddove i giudici di merito avevano equivocato sulla natura della rettifica operata dall'ufficio finanziario, che non riguardava il valore dei beni ceduti con l'atto sottoposto a registrazione (cessione di ramo di azienda), bensì il diverso accertamento dell'imponibilità ad IVA dell'operazione negoziale posta in essere dalla società contribuente, riqualificata come *“mero trasferimento del diritto al subentro nell'atto di concessione dei locali di proprietà del Comune di Modena, nonché dei singoli beni individualmente considerati”*, con la conseguenza che la società contribuente avrebbe dovuto emettere fattura ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, art. 21, ed i termini per l'accertamento erano quelli previsti dall'art. 57 del citato decreto, prorogato dalla legge n. 289 del 2002, e non quelli più brevi previsti dal d.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, in tema di recupero dell'imposta di registro.

Il pensiero della Cassazione

Il motivo di impugnazione, secondo i giudici di legittimità, era fondato, sulla base del quadro normativo di riferimento e del principio di diritto secondo cui il c.d. principio del consolidamento del criterio impositivo, in virtù del quale è precluso all'amministrazione finanziaria, decorso il termine previsto dall'art. 76 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, procedere ad una diversa qualificazione dell'atto presentato per la registrazione ed esigere di conseguenza una diversa imposta, nella specie applicato dal giudice di merito, trova applicazione solo quando, essendo pacifica l'applicabilità dell'imposta di registro, sia in discussione la misura di essa.

Quel principio non può, invece, trovare applicazione quando l'Amministrazione finanziaria contesti al contribuente di avere assolto, in relazione all'atto, un'imposta di tipo diverso da quella dovuta (cfr Cass. Sez. 5, sent. n. 1405 del 22/01/2013; id. Sez. 5, sent. n. 18764 del 05/09/2014).

Il cosiddetto principio del consolidamento del criterio impositivo, aggiunge la Corte, applicato nella fattispecie dai giudici di merito, è stato del resto elaborato riguardo alla messa in discussione del criterio estimativo di tassazione, mentre 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 (in tal senso anche Cass. Sez. 5, sent. n.

18524 del 10/08/2010) e non a caso, del resto, sono diversi i termini per l'azione accertativa: tre anni dalla data della registrazione dell'atto, ai sensi dell'art. 76 TUR, a fronte del più ampio termine fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, previsto per gli accertamenti in materia di IVA dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57.

Pertanto, conclude la Suprema Corte, 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) allorché l'Amministrazione finanziaria, in caso di cessione soggetta ad IVA, indichi questa come tributo dovuto ed escluda, invece, l'imposta di registro erroneamente corrisposta dall'acquirente.

I casi di riqualificazione dell'atto

Infatti, ai fini dell'imposta di registro, va qualificata come cessione d'azienda il trasferimento contestuale al medesimo soggetto, anche se compiuto attraverso negozi formalmente distinti, di beni idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza all'esercizio dell'impresa; per contro, sarà soggetta ad IVA, e non all'imposta di registro, la cessione di singoli beni, inidonei da soli a garantire l'attività produttiva dell'impresa (cfr Cass. n. 1405 del 2013), dovendosi escludere decisività alla volontà delle parti o al *nomen iuris* attribuito all'atto posto in essere, ed occorrendo invece verificare se, in base agli elementi probatori disponibili, i beni complessivamente ceduti abbiano, o meno, mantenuto carattere autonomo idoneo a consentire l'esercizio dell'impresa, seppure con le integrazioni che il cessionario abbia dovuto eventualmente effettuare (cfr Cass. sez. 5, sent. n. 10740 del 08/05/2013).

E' infatti nella organizzazione del complesso dei beni che va riconosciuta la componente immateriale caratteristica dell'azienda, o di un suo ramo, atteso che i beni, singolarmente considerati, prospettano solo la loro specifica essenza, ma la loro "*organizzazione*", finalizzata alla produzione, conferisce al complesso dei beni il carattere di complementarietà necessario perché possa attribuirsi ad esso la definizione di azienda.

Ciò comporta che, ancorché non si prescinda dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile dovrà darsi la preminenza assoluta alla causa reale

sull'assetto cartolare (vedi anche Cass. n. 6405/2014), dato che, altrimenti, la regolamentazione formale degli interessi delle parti finirebbero per sovvertire i corretti criteri impositivi.

Così, una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario soggetto ad imposta di registro, mentre, al contrario, una formale cessione di azienda, mera somma di cessione di beni e diritti senza organizzazione di impresa, potrà essere riqualificata, come nel caso di specie, sottoponendo le singole cessioni alla dovuta tassazione Iva.

Una tale nozione di azienda è d'altronde pienamente coerente anche con la disciplina comunitaria dell'azienda nel sistema dell'iva, laddove la giurisprudenza comunitaria specifica che il trasferimento di un'azienda o di un suo ramo corrisponde al trasferimento dell'insieme di beni, materiali e immateriali, che *"complessivamente costituiscono un'impresa o una parte d'impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma..."* (Corte giust. 10 novembre 2011, C-444/10, Cristel Schriever).

Per tali motivi, ai fini della ricostruzione del reale contenuto giuridico degli atti, occorre:

- avere riguardo al comportamento complessivo delle parti, anche successivo alla stipulazione dell'atto o degli atti, nella misura in cui lo stesso comportamento è idoneo a ricostruire la effettiva volontà negoziale dei contraenti;
- effettuare un'analisi complessiva dei dati risultanti dai documenti nei quali gli atti stessi sono incorporati.

Il prelievo, pertanto, deve attuarsi in questi casi sulla base del fine pratico perseguito dai contraenti e l'indagine deve spingersi anche agli atti precedenti e successivi, così da individuarne il fine pratico unitario, discendente dal collegamento funzionale che viene a determinarsi quando i diversi e distinti negozi, cui le parti abbiano dato vita nell'esercizio della loro autonomia contrattuale, pur conservando l'autonomia propria di ciascun tipo negoziale, vengano tuttavia concepiti e voluti con un nesso di reciproca interdipendenza.

NdR: Potrebbe interessarti anche...[Cessione di beni strumentali o cessione d'azienda? Le ipotesi di riqualificazione del contratto](#)

14 febbraio 2017

Giovambattista Palumbo