

Norme & Tributi

Diritto dell'economia

Le regole

1

Cos'è l'azienda

È un'entità organizzata composta da una pluralità di elementi, diversa dalla loro sommatoria (articolo 2555, Codice civile). Il «complesso dei beni organizzati per l'esercizio dell'impresa» va quindi considerato «un bene distinto dai singoli componenti». *Cassazione, 5087/2014; Agenzia Entrate, risposte a interpello 101, 108, 149/2021*

2

L'organizzazione

Il carattere identificativo dell'azienda è l'organizzazione del complesso dei beni che la costituiscono: il requisito della organizzazione, finalizzata alla produzione di beni e/o servizi, conferisce a un dato complesso dei beni il carattere di reciproca complementarietà necessario per rientrare nella definizione di azienda. *Cassazione, 21481/2009*

3

La cessione

Non integra una cessione d'azienda il trasferimento di singoli assets non idonei a concretare, nel loro insieme, un complesso di beni funzionale all'esercizio di un'attività d'impresa anche se sono beni strumentali all'esercizio dell'attività. *Cassazione, 15175/2016; Agenzia Entrate circolare 320/1997*

4

Le esclusioni

Non sono cessioni d'azienda le cessioni di una testata giornalistica (*Cassazione 1102/2013*), la cessione di un marchio (*Ctr Lombardia 3/2010*), la cessione di una licenza da taxista (*Ctr Lazio, 5755/2016*), la cessione di una «lista clienti» (*Agenzia delle Entrate, risposte a interpello 466/2019 e 609/2020*)

Immobile strumentale come azienda: niente Iva sulla vendita, sì al registro

Cessione

Secondo la Cassazione l'alienazione è assoggettata al prelievo proporzionale

Deve riguardare strutture autonomamente idonee a consentire l'attività

Angelo Busani

La cessione di un immobile strumentale (nella specie, adibito a bar ristorante), organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa e autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione dell'attività d'impresa da parte del cessionario, è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, dovendo essere assoggettata all'imposta di registro in misura proporzionale.

È questo il sorprendente principio dettato dalla Cassazione nella sentenza n. 30974 del 2 novembre 2021 in una causa ove si giudicava in ordine alla qualificazione, come unitaria «cessione di azienda», di una pluralità di atti (tutti assoggettati a Iva) con i quali il medesimo soggetto cessionario aveva acquisito dapprima l'edificio, destinato all'attività di ristorazione, e poi alcune attrezzature; il predetto cessionario, a sua volta, aveva poi concesso in affitto un ramo d'azienda avente a oggetto l'esercizio dell'attività di bar ristorante.

L'accertamento «unitario»

Prima della modificazione dell'articolo 20 del testo unico dell'imposta di registro (il Tur, recato dal dpr 131/1986), operata alla fine del 2017, lo «spezzatino» dei beni aziendali era una classica ipotesi nella quale l'agenzia delle Entrate si riteneva legittimata ad accertare un unico negozio (la cessione di azienda, soggetto a imposta di registro) in luogo della pluralità di contratti (soggetti a Iva) con i quali i beni aziendali venivano fatti acquistare dal cessionario.

Anche nel caso poi deciso dalla Cassazione nel 2021, trattandosi di una vicenda verificatasi prima del 2014, era andata in quel modo: l'Agenzia aveva accertato una cessione di azienda e i ricorsi del contribuente contro questa riqualificazione erano stati rigettati sia in primo grado (presso la Ctp di Imperia) che in secondo grado (presso la Ctr della Liguria).

Senonché, la Cassazione giunge alla decisione su questo caso in un'epoca in cui l'articolo 20 del Tur è stato modificato nel senso che l'Ufficio non può più notificare accertamenti collegando l'atto presentato alla registrazione ad altri atti, ma deve effettuare la tassazione con specifico riguardo a ciascun singolo atto. Una modifica normativa che, tra l'altro, per ben due volte (per effetto delle sentenze della Consulta 158/2020 e 39/2021) ha superato l'esame della sua legittimità costituzionale, una delle quali addirittura sollevata d'ufficio dalla stessa Corte di cassazione (con l'ordinanza 23549/2019).

Solo se l'Ufficio ritenga che il contribuente, ponendo in essere una

pluralità di atti, abbia perpetrato un «abuso del diritto» (e cioè una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti), può pretendere la tassazione dell'effetto giuridico conseguente al collegamento negoziale.

Ma, in tal caso, deve svolgere il procedimento prescritto dalla legge affinché il contribuente possa difendersi dalla contestazione di abusività e, in particolare, possa dimostrare che l'operazione effettuata è giustificata da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa.

Niente autonomia impositiva

Ebbene, non potendo più seguire la strada di contestare lo spezzatino, in quanto la legge oggi non rende più

possibile dare rilevanza al collegamento tra diversi negozi, la Cassazione intraprende dunque un inedito ragionamento in ordine alla cessione dell'edificio adibito a bar-ristorante.

Al riguardo, la Cassazione osserva che, nella specie, non poteva aversi dubbio circa la 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».

Fatta questa premessa, la Cassazione afferma che, per tutti i Paesi che 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 (secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia, nella sentenza 27 novembre 2003, causa C-497/01) qualora l'azienda comprenda tipologie di beni la cui autonoma cessione darebbe luogo a un'operazione imponente, questi beni perdono autonomia impositiva, per cui ad essi non può attribuirsi rilevanza agli effetti dell'Iva.

In considerazione, dunque, del fatto che l'immobile in questione era organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa e autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario, ne consegue che «correttamente la cessione è stata esclusa dal campo Iva».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nei Paesi che escludono la cessione d'azienda dall'applicazione dell'Iva, lo scorporo non è consentito



In Monza (MB) Via Mentana 17. Unità facente parte di un complesso commerciale composto da un corpo di fabbrica con annessi servizi che si sviluppa su 4 campate interamente su un piano fuori terra di mq. 1.152 oltre ad area di pertinenza di mq. 952. Anno di realizzazione 1986. Anno di ristrutturazione 2006. Immobile libero. Ape in fase di elaborazione. Prezzo Base Euro 950.000,00.

Eventuali richieste di site visit e di documentazione relativa all'immobile dovranno essere formulate allo Studio Notarile Ciani inderogabilmente **entro il 20/05/2022 ore 12:00** tramite email all'indirizzo: pcianci@notariato.it.

L'offerta scritta dovrà pervenire inderogabilmente **entro il 27/05/2022 ore 12:00** presso lo Studio Notarile Ciani, Via Leopardi, 21 Milano tel 0296280388 in forma cartacea o via pec all'indirizzo paola.cianci@postacertificata.notariato.it. In caso pervenissero più offerte potrà essere disposta una gara tra gli stessi offerenti.

Il presente invito ad offrire non costituisce offerta al pubblico ex art. 1336 C.C. né costituisce promessa al pubblico ex art. 1989 C.C. né costituisce sollecitazione del pubblico risparmio ai sensi delle leggi vigenti e pertanto non comporta obbligo o impegno di alienazione nei confronti di eventuali offerenti e, per questi ultimi, alcun diritto a qualsivoglia prestazione o rimborso, compreso il pagamento di mediazioni o consulenze.

intrum

<https://resales.intrum.it>

LOCAZIONI IN CONDOMINIO

Le regole dello sblocco nel Sostegni bis (DL 73/2021)
La disciplina in vigore per tutte le tipologie



IN EDICOLA DAL

15
MARZO

CON IL SOLE 24 ORE A

9,90* €
*Oltre al prezzo del quotidiano

OPPURE ONLINE:

offerte.ilsol24ore.com/locazioniincondominio

OFFERTA VALIDA IN ITALIA FINO AL 29 APRILE 2022

Il Sole
24 ORE



AMMINISTRATORE DELLA HOLDING

La Corte di Cassazione con la sentenza n.15638 del 21 aprile scorso, in tema di bancarotta fraudolenta, ha chiarito che la titolarità della carica di

amministratore della società capogruppo (o di una holding) non implica di per sé l'assunzione della qualifica di amministratore di fatto delle società controllate

L'analisi

LA DISSIMULAZIONE GIÀ PERMETTE DI UNIFICARE CESSIONI SPEZZATINO

di Dario Deotto e Luigi Lovecchio

Sul rinvio alla Corte di giustizia, da parte della Cassazione (ordinanza n. 10283/22 - si veda Il Sole 24 Ore del 1° aprile), della previsione dell'articolo 20 del registro, nella parte in cui non consentirebbe di riqualificare come cessione unitaria di azienda le cessioni dei singoli beni assoggettate ad Iva (cosiddetta «cessione spezzatino»), si annidano una serie di fraintendimenti.

Il primo riguarda il fatto che l'articolo 20 del dpr 131/1986 si porrebbe in contrasto con la direttiva 2006/112/CE. Qui, più che di fraintendimento, si tratta di un vero e proprio errore di prospettiva: l'articolo 20 non è una norma relativa alla disciplina dell'Iva, sicché non può essere valutata in termini di compatibilità (o meno) unionale.

Ad ogni modo, la questione cruciale e spesso trascurata - relativamente alla presunta impossibilità di riqualificare l'operazione anche ricorrendo ad elementi cosiddetti «extratestuali» e ad «atti ad essa collegati» - si pone nella correlazione tra l'articolo 20 e l'articolo 53-bis del dpr 131/1986. Quest'ultima norma prevede che «fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212», le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del dpr 600/1973 trovano applicazione anche ai fini dell'imposta di registro.

In sostanza, la previsione stabilisce:

- la (ovvia) applicazione dell'abuso del diritto per l'imposta di registro;
- la possibilità di utilizzare i poteri e le attribuzioni previsti dal titolo IV del dpr 600/1973 che disciplina l'accertamento e i controlli ai fini delle imposte sui redditi.

Si noti, a quest'ultimo riguardo, che per l'imposta di registro l'articolo 53-bis del dpr 131/1986 richiama le disposizioni del dpr 600/1973 che si riferiscono all'attività istruttoria - i poteri e le attribuzioni appunto - e non, evidentemente, le previsioni dello stesso dpr n. 600 che si riferiscono alla rettifica vera e propria del reddito dichiarato (o non dichiarato) dal contribuente. In pratica, ai fini dell'imposta di registro possono essere utilizzati - con gli opportuni accorgimenti - i poteri e le attribuzioni che risultano disciplinati dagli articoli 31, 32, 33, 36 e 37 del dpr 600/1973.

Quest'ultimo, in particolare, disciplina il «controllo delle dichiarazioni» che nulla vieta possa essere adattato anche al controllo degli atti soggetti a registrazione. Tra le disposizioni in esso contenute vi è quella del comma 3 che per, costante giurisprudenza di legittimità, trova applicazione non soltanto per l'interposizione fittizia, ma anche per tutti i fenomeni simulatori/dissimulatori.

Questo per dire che, nonostante la previsione del comma 3 dell'articolo 37 menzioni i «redditi», niente impedisce agli uffici di impiegare la medesima disposizione per l'imposta di registro, in modo da provvedere alla rettifica degli atti portati alla registrazione contestando la simulazione/dissimulazione delle operazioni poste in essere.

In questo contesto risulta di fondamentale importanza il distinguo tra abuso del diritto e fenomeni simulatori/

Il potere di rettifica del reddito dichiarato può essere utilizzato anche per gli atti portati alla registrazione

dissimulatori. Come altre volte si è avuto modo di rilevare, nell'abuso del diritto non vi è alcuna finzione o «travestimento»: i soggetti vogliono proprio gli effetti di quel particolare negozio, ivi inclusi i vantaggi fiscali che, tuttavia, risultano indebiti. L'elusione non implica affatto una divergenza tra la fattispecie realizzata e quella dichiarata, ed è per questo che nonostante l'infelice formulazione dell'articolo 10-bis, l'Agenzia non può affatto sostituire la forma giuridica lecita utilizzata con altra, fiscalmente più onerosa. È solo il vantaggio indebito che deve essere rettificato. La divergenza, invece, tra quanto dichiarato e quanto realmente posto in essere si realizza nei fenomeni simulatori/dissimulatori.

È chiaro quindi che - a ben vedere anche trascendendo l'articolo 37 del dpr 600/1973 - nulla vieta agli uffici di riqualificare pure ai fini del registro la dissimulazione della «cessione spezzatino» in cessione d'azienda, anche sulla base di presunzioni semplici. Senza scomodare la Corte di giustizia.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA DIFFERENZA CON L'EVASIONE

Nell'abuso del diritto l'atto è valido e non c'è manipolazione della realtà

Più volte si è sottolineata su queste pagine l'importanza del distinguo tra evasione ed elusione, sul quale la giurisprudenza della Cassazione continua ad esprimersi in maniera oscillante. Nell'elusione/abuso del diritto si è in presenza di atti perfettamente validi ed efficaci: non c'è manipolazione della realtà poiché vi è perfetta coincidenza tra ciò che le parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono: è il solo vantaggio fiscale conseguito che risulta indebito. L'evasione, invece, identifica la violazione di precetti normativi, perpetrata soprattutto attraverso atti e comportamenti celati, nascosti o, comunque, volti a dissimulare l'effettiva ricchezza prodotta mediante la creazione di una realtà in apparenza divergente da quella effettiva.

Tra i fenomeni di evasione rientrano anche quelli di simulazione/dissimulazione/interposizione, nei quali vi è - evidentemente - un'asimmetria tra la situazione formale e quella reale, mentre nell'elusione, come si è riportato, non vi è alcuna divergenza tra apparenza e realtà. Va segnalato, comunque, che in una delle ultime pronunce (sentenza 10375/2022), la Cassazione ha nettamente distinto tra interposizione fittizia e abuso del diritto, considerandoli due fenomeni completamente separati. Infatti, in più occasioni, l'interposizione fittizia era stata confusa con l'abuso del diritto. Cosa non possibile essendo l'interposizione fittizia riconducibile all'evasione.

—D.D. e Lu. L.

© RIPRODUZIONE RISERVATA