

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

IL Sole 24 Ore | NORME E TRIBUTI | 25 APRILE 2022 | 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 imponibile, 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

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*)

