

**Riflessioni in tema di cessione frazionata d'azienda: assoggettabilità dell'operazione alla sola imposta di registro (Nota alla sentenza 11 giugno 2007, n. 13580, Cassazione – Sezione tributaria)**

di Carlo Magri

L'articolo 2555 c.c. definisce l'azienda come il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

In tale definizione l'accento va posto sul dato dell'organizzazione, essendo l'azienda un insieme di beni eterogenei suscettibile di modificazioni quantitative e qualitative anche radicali nel corso dell'attività.

Tuttavia, nonostante tale sua modificabilità, essa resta un complesso caratterizzato da una unità di tipo funzionale, identificabile nel coordinamento e nel rapporto di complementarietà fra i diversi elementi che la compongono nonché nell'unitaria destinazione ad uno specifico fine produttivo.

L'unità economica dell'azienda e gli interessi al mantenimento di tale unità trovano un riconoscimento significativo nella disciplina dettata dal codice civile in tema di trasferimento agli articoli 2556-2562 c.c.

Il trasferimento d'azienda infatti, sia a titolo definitivo sia a titolo temporaneo, è soggetto ad un regime normativo che deroga, sotto diversi profili, alla disciplina di diritto comune delle corrispondenti vicende circolatorie aventi ad oggetto i singoli beni o complessi di beni che la compongono, comportando peculiari effetti *ex lege* determinati dalla finalità di favorire la conservazione dell'unità economica e del valore di avviamento dell'azienda medesima.

Il trasferimento d'azienda può realizzarsi sia attraverso la cessione dei beni aziendali nella loro totalità sia attraverso il ricorso a quella che viene definita "*cessione spezzatina*", la quale si configura tutte le volte in cui si realizzi il trasferimento di una pluralità di beni (aziendali) per mezzo di un insieme di atti negoziali separati.

Tale distinzione assume rilevanza, oltre che dal punto di vista civilistico, anche ai fini della diversa disciplina applicabile alle suddette ipotesi, ed anche e soprattutto ai fini tributari.

Se, infatti, non vi sono dubbi circa l'assoggettabilità della cessione totale di azienda all'imposta di registro, ci si è chiesti, invece, se la cessione frazionata d'azienda sia assoggettabile anch'essa all'imposta di registro ovvero all'Iva.

Infatti, le divergenze sorgono proprio in relazione alla esatta individuazione delle ipotesi di cessione di azienda ovvero di cessione di singoli beni strumentali, presentandosi quest'ultima soggetta ad Iva e, quindi, neutrale agli effetti del carico fiscale.

Pertanto, è importante stabilire in concreto se un determinato atto di disposizione dell'imprenditore sia da qualificare come trasferimento d'azienda o come trasferimento di singoli beni aziendali, trovando solo nel primo caso applicazione la disciplina di cui agli articoli 2555 e ss. c.c.

Tale distinzione non è tuttavia sempre agevole nella pratica, soprattutto quando l'atto di disposizione comprenda solo una parte dei beni aziendali.

La dottrina si è da sempre interrogata sulla natura giuridica dell'azienda giungendo alla formulazione di due teorie principali, la teoria cd. *atomistica* e la teoria cd. *unitaria*.

Secondo la teoria atomistica l'azienda costituisce una semplice pluralità di beni, singolarmente considerati, tra loro funzionalmente collegati e sui quali l'imprenditore può vantare diritti diversi.

Secondo tale teoria si esclude che esista un bene azienda formante oggetto di autonomo diritto di proprietà o di altro diritto reale e, quindi, si attribuisce significato tecnico alle norme che parlano di proprietà dell'azienda.

Secondo la teoria unitaria, invece, l'azienda rappresenta un bene unico, vale a dire un bene nuovo e distinto rispetto a i singoli beni che la compongono. Essa sarebbe un bene immateriale, rappresentato dall'organizzazione stessa, non diverso da una universalità di beni.

Il titolare dell'azienda, quindi, potrebbe avere sulla stessa un vero e proprio diritto di proprietà unitario, destinato a coesistere con i diritti reali od obbligatori da lui vantati sui singoli beni.

Orbene, è principio consolidato che la qualificazione di una data vicenda circolatoria come trasferimento d'azienda o come trasferimento di singoli beni aziendali deve essere operata secondo criteri oggettivi, guardando cioè al risultato realmente perseguito e realizzato e non al *nomen* dato al contratto dalle parti.

A i fini della qualificabilità di una cessione di beni come cessione d'azienda non è necessario che tutti i beni aziendali siano trasferiti, rilevando, anche nella ipotesi di cessione frazionata, il fatto che il complesso effettivamente alienato sia idoneo all'esercizio di una impresa, costituisca cioè un'azienda, ovvero un complesso di beni organizzati che possa a sua volta essere considerato come azienda.

La Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che: "perché si abbia conferimento di azienda (o di un ramo della medesima) è necessario che venga trasferito un complesso di beni di per sé idoneo a consentire lo svolgimento di una determinata attività d'impresa, anche se non necessariamente la stessa esercitata dal conferente. E se può ammettersi che tale fattispecie ricorra anche quando il nuovo titolare debba integrare l'insieme dei beni trasferiti con ulteriori fattori produttivi (Cass. 15 gennaio 1990, n. 123; Cass. 22 novembre 1984, n. 5971), occorre tuttavia che i beni mancanti non siano tali da alterare l'unità economica e funzionale del complesso aziendale: non basta, in altre parole, che i beni conferiti abbiano fatto parte di un'azienda, ma è, altresì, necessario che essi, per le loro caratteristiche ed il loro collegamento funzionale, rendano possibile lo svolgimento di una specifica attività".

Allo stesso modo, non è necessario che il complesso di beni ceduto sia immediatamente idoneo all'esercizio dell'attività, essendo sufficiente che lo stesso presenti una attitudine a tale esercizio, ovvero una potenzialità produttiva.

Secondo la Suprema Corte, infatti, "se è vero che, per la configurabilità dell'azienda, non è indispensabile che l'impresa sia in atto, nondimeno occorre che ne siano percepibili i potenziali elementi di identificazione ed il settore in cui l'impresa opera o opererà. L'azienda, quindi non può essere considerata come un insieme vuoto di beni astrattamente utilizzabili in funzione commerciale, ma non specificamente volti ad un determinato commercio, in quanto la loro caratteristica essenziale è proprio quella di essere organizzati al conseguimento di un fine, che deve essere, però, agevolmente percepibile" (Cass. 9 luglio 1992, n. 8362; Cass. 9 agosto 1991, n. 8678).

In via di principio, quindi, nulla osta alla configurazione di una cessione parziale di azienda in quanto, dovendo essa essere riguardata come un complesso organizzato di beni in funzione della attività d'impresa, è sempre concepibile la suddivisione di questo complesso in più complessi a loro volta autonomi.

La Corte di Cassazione a tale proposito ha, infatti, precisato (sentenza del 5 agosto 1988, n. 4845) che "ciò che interessa è che i beni ceduti siano legati, per essere definiti azienda, in un rapporto di complementarietà finalizzata alla produzione sia per il cedente che per il cessionario. In effetti, tale complementarietà non è esclusa né dalla circostanza che il tipo di produttività realizzata con quel complesso di beni sia diversa da quella che il cedente perseguiva, né dalla circostanza che quell'insieme produttivo sia destinato ad operare sotto altra ditta".

Pertanto, per poter individuare nel singolo contratto, o nella serie di atti dispositivi, gli elementi di una cessione di azienda ovvero della cessione di uno o più beni facenti parte dell'azienda non può essere sufficiente il riferimento alla mera volontà espressa delle parti contraenti, dovendo avere riguardo, al fine di stabilire se vi è o meno cessione d'azienda, più che all'intenzione soggettiva dei contraenti, alle qualità oggettive del complesso dei beni trasferito.

In tal senso si è espressa ancora la Corte di Cassazione affermando che "la cessione di azienda nella sua accezione civilistica, recepita dal diritto tributario, va apprezzata sulla base di parametri obiettivi, non rilevando l'intenzione, paradossalmente espressa nello stesso negozio traslativo, di smembrare l'azienda che si acquista ovvero da destinare a diversa attività produttiva, non restandone alterata l'oggettiva portata del trasferimento riguardante un complesso di beni organizzati" (Cass., Sent. del 23 gennaio 1990, n. 353).

La Suprema Corte in numerose altre occasioni è tornata sul punto esprimendo un orientamento completamente antitetico a quello innanzi riportato.

E' stata la stessa Corte, infatti, ad attribuire rilievo alla volontà delle parti, espressa nel contratto, qualora queste avessero "inteso trasferire non una semplice somma di beni individualmente distinti e suscettibili di continuare ciascuno ad essere destinato all'esercizio di un'impresa, ma un insieme di elementi costituenti un complesso organico unitariamente considerato ed idoneo a consentire l'esercizio di quella determinata azienda anche se ridotto o in parte ristrutturato rispetto a quello precedente alla cessione" (Cass., Sent. del 9 agosto 1991, n. 8678).

La Corte ha costantemente affermato il principio secondo il quale "la determinazione dell' esatta figura contrattuale può discendere dalla destinazione prevista per il complesso di beni compravenduti, sicchè è decisivo individuare il fine economico dell'imprenditore per attribuire alla fattispecie la esatta qualificazione giuridica.

Il fine economico dell'imprenditore, tuttavia, non è necessariamente collegato ad una realtà operativa perché ben può essere determinante l'esistenza dell'organizzazione finalizzata all'esercizio dell'impresa. Non può, perciò, escludersi la cessione solo perché, per la mancanza di alcuni elementi, essa non è in condizione di funzionare.

In definitiva, la produttività può atteggiarsi come conseguenza potenziale dell'organizzazione di beni proprio in considerazione del preminente rilievo che deve riconoscersi al fine che l'imprenditore si è proposto" (Cass., Sent. del 26 luglio 1993, n. 8365).

Pertanto, l'alienazione frazionata di singoli elementi aziendali, in quanto tendenti a trasferire il complesso aziendale o comunque un'unità organica produttiva dell'azienda stessa, può essere considerata una cessione d'azienda, mentre una cessione frazionata d'azienda a soggetti diversi non è considerata cessione d'azienda in quanto non si trasferisce un'unità organica produttiva.

Recentemente si è nuovamente pronunciata la Corte di Cassazione (sentenza n. 13580/2007) la quale è stata investita della questione di diritto con la quale si chiedeva se fosse corretto argomentare dalla carenza del requisito soggettivo della società acquirente, avente ad oggetto nel caso di specie attività edilizia ed immobiliare, l'assoggettabilità ad Iva dell'atto di vendita dei beni aziendali, anziché la loro sottoposizione all' imposta di registro, dovendo essere, in ogni caso, considerato come un complesso aziendale.

La Cassazione ha affermato che "per potersi escludere la fattispecie della cessione d'azienda non è sufficiente affermare che il complesso aziendale sia stato ceduto attraverso la cd. "*formula dello spezzatino*", ovvero attraverso il trasferimento di una pluralità di beni, anche per mezzo di un insieme di atti negoziali eventualmente giustificati dal fatto che l'azienda non fosse attiva al momento della cessione o da altre ragioni, così venendo meno al dovere di procedere alla corretta interpretazione degli atti."

Pertanto, ciò che rileva ai fini della qualificazione giuridica dell'operazione è la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali.

La Suprema Corte ha infatti affermato, nella citata sentenza, che "qualora l'operazione economica sia unitaria ed indipendentemente dalle forme giuridiche utilizzate, non può essere attribuito valore preminente alla diversità di oggetto e di causa dei contratti utilizzati per negare il loro collegamento al fine di consentire la possibile elusione della disciplina tributaria".

Nella sentenza n. 10660/2003, infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che "la diversità dell'oggetto e della causa non può avere alcuna rilevanza né al fine di negare la ricollegabilità di due contratti ad un unico procedimento negoziale frazionato, sostanzialmente diretto ad eludere una fattispecie tributaria, né al fine di disconoscere l'idoneità degli elementi desumibili dal collegamento soggettivo, temporale e funzionale delle varie disposizioni ad evidenziare il nesso intercorrente fra le diverse prestazioni e l'unicità dell'intento negoziale".

Per quanto sopra esposto appare chiaro l'orientamento giurisprudenziale diretto essenzialmente a privilegiare l'interpretazione del negozio giuridico alla luce della sua sostanziale unitarietà rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali.

L'intero corrispettivo percepito per la cessione d'azienda è escluso, ai sensi del vigente art. 2, co. 3, lett. b), D.P.R. n. 633/1972, dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del requisito oggettivo.

Tale esclusione è giustificata, appunto, dall'unitarietà dell'atto il cui valore complessivo non può essere utilmente scisso tra le varie componenti attive e passive che lo compongono, proprio perché le parti non riferibili a beni materiali sono chiaramente estranee al campo di applicazione dell'Iva.

Pertanto, per effetto del principio di alternatività dell'Iva con l'imposta di registro sancito dall'art. 40, D.P.R. n. 131/1986, la cessione d'azienda è soggetta a quest'ultima in termine fisso ed in misura proporzionale secondo il meccanismo disciplinato dall'art. 23, comma 1, del già citato D.P.R. n. 131/1986.

Tale articolo stabilisce che gli atti aventi per oggetto beni tassabili con aliquote diverse sono imponibili per l'intero valore con l'aliquota più elevata, a meno che le parti non abbiano indicato nell'atto corrispettivi distinti per i singoli beni.

Tale precisazione appare opportuna in quanto la rilevanza degli atti di cessione d'azienda ai fini dell'imposta di registro, potrebbe indurre gli operatori economici a qualificare intenzionalmente una cessione d'azienda come cessione frazionata di singoli beni che compongono il patrimonio aziendale (cd. cessione spezzatino), al fine di evitare la gravosità dell'imposta di registro, che rappresenta un costo puro, non essendo basata, contrariamente all'Iva, sugli istituti della rivalsa e della detrazione.

La cessione d'azienda, quindi, deve essere, in via generale tassata applicando al suo valore complessivo (o al maggiore prezzo pattuito) l'aliquota più elevata fra quelle contemplate per i singoli beni che la compongono, potendo solo quando le parti abbiano scorporato e separatamente considerato determinati cespiti, con la previsione di singoli corrispettivi, applicarsi a detti cespiti l'aliquota di relativa spettanza, restando la regola generale circoscritta all'insieme residuo.

La Corte di Cassazione ha affermato che "se è pur vero che la cessione d'azienda ha carattere unitario sicché, qualora nell'atto di trasferimento non venga specificamente pattuita l'esclusione da esso di determinati beni aziendali, devono intendersi trasferiti al cessionario tutti gli elementi costituenti di fatto l'*universitas*, è però pur vero che, perché si abbia cessione d'azienda anche agli effetti dell'imposta di registro, non è affatto indispensabile che i contraenti si astengano dall'escludere dalla cessione determinati beni aziendali purchè risulti che, nonostante detta esclusione le parti abbiano inteso trasferire non una semplice somma di beni individualmente distinti suscettibili di continuare ciascuno ad essere destinato all'esercizio di un'impresa, ma un insieme di elementi costituenti un complesso organico unitariamente considerato ed idoneo a consentire la continuazione dell'esercizio di quella determinata azienda anche se ridotto o in parte ristrutturato rispetto a quello precedente alla cessione".

Sempre ai fini dell'applicabilità dell'imposta di registro, la sussistenza di una cessione d'azienda non è condizionata dall'attualità della gestione dell'azienda medesima.

Infatti secondo quanto affermato dalla Corte di Cassazione "un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dall'obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa" (Cass., Sent. del 13 dicembre 1996, n. 11149).

Pertanto secondo la Corte "ove sussista una cessione di beni strumentali idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa, deve ravvisarsi una cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione di beni singoli di per sé idonei ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa dovrà essere assoggettata ad Iva" (Cass. Sez. Trib., Sent. del 25 gennaio 2002, n. 897).

In altri termini "sussiste cessione d'azienda, agli effetti dell'imposta di registro, ogni volta che permanga nel complesso di beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa, non rilevando, in contrario, che al momento della cessione il complesso aziendale non si trovi in stato attuale di produttività ed essendo, invece, sufficiente che esso, anche se momentaneamente inutilizzato, mantenga una residua potenzialità produttiva" (Cass., Sent. del 9 luglio 1992, n. 8362).

Solo in pochi casi la Corte di Cassazione si è pronunciata sull'applicabilità dell'Iva in ipotesi di cessione di beni aziendali affermando che "perché un atto sia assoggettato ad Iva e non al registro

non rileva il semplice fatto che sia già stata corrisposta un'imposta anziché un'altra, posto 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 valutazioni di carattere soggettivo.

In altri termini, l'intervenuta definitività dell'imposta di registro corrisposta dalla società ricorrente non importa alcuna preclusione all'effettivo accertamento del tributo legalmente dovuto, poiché il regime fiscale normativamente determinato non è modificabile neppure dall'amministrazione finanziaria le cui determinazioni non possono influire sul regime tributario collegato *ope legis* all'atto o all'operazione in esame" (Cass., Sent. del 9 aprile 1991, n. 3726).

**Cassazione – Sezione tributaria – sentenza 17 aprile – 11 giugno 2007, n. 13580 Presidente Saccucci – Relatore Genovese Pm Gambardella – conforme – Ricorrente Ministero delle Finanze ed altro – Controricorrente L. A. Srl**

Svolgimento del processo

1. La S. Spa trasferiva in proprietà alla L. A. Srl (costituita tra la stessa venditrice, socia al 99%, e il signor Alberto M. , socio al 1%) un complesso immobiliare ad uso alberghiero con annesse attrezzature. L'immobile venduto, non comprensivo dei locali adibiti ad uso commerciale, si componeva di otto piani fuori terra e degli arredi (camere, sala da pranzo, sala congressi, bar, centralina telefonica e hall reception). Veniva anche allegato un valore di stima dell'avviamento dell'azienda alberghiera. Per tale cessione la società S. Spa emetteva una fattura con la quale applicava, nei confronti della società acquirente, l'aliquota del 4% sull'importo corrispondente al complesso immobiliare e quella del 19% sull'altro, minore, relativo alla «azienda alberghiera arredi, corredi e avviamento».

2. Con avviso di rettifica, l'Ufficio Iva di Verona, ritenendo che la vendita avesse avuto ad oggetto un unico complesso aziendale, e perciò fosse soggetta ad imposta di registro, anziché all'Iva, escludeva che la società L. A. Srl potesse portare in detrazione quanto corrisposto a titolo di Iva.

3. La società ricorreva davanti alla Commissione tributaria di Verona, sostenendo che la vendita non avrebbe riguardato una azienda, atteso che la venditrice era una società esercente l'attività nel settore dell'edilizia, ma distinti cespiti: uno immobiliare ed uno costituito dal complesso mobiliare. La Ctp accoglieva il ricorso.

4. L'appello dell'Ufficio, il quale sollecitava l'attenzione del collegio su alcune circostanze di fatto (e cioè che il complesso alberghiero era stato gestito da una società affittuaria, in forza di contratto registrato e che la vendita aveva avuto ad oggetto anche un complesso di beni mobili per l'esercizio dell'attività alberghiera) veniva respinto dalla Ctr del Veneto, la quale argomentava la decisione in base al fatto che, ai fini dell'esclusione della tassabilità secondo l'imposta di registro, sarebbe mancato il requisito soggettivo nella società cedente. Questa, infatti, non avrebbe svolto attività alberghiera né avrebbe trasferito le autorizzazioni amministrative necessarie alla continuazione della stessa attività.

5. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione il Ministero delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, affidato ad un unico complesso motivo. La società contribuente resiste con controricorso e propone ricorso incidentale, anch'esso affidato ad un unico mezzo.

Motivi della decisione

I. Con l'unico motivo di ricorso principale (con il quale si dolgono della violazione e falsa applicazione degli artt. 2, terzo comma, lett. b), e 19 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 2555 c.c. e di motivazione omessa, insufficiente ed illogica su punti decisivi della controversia) i ricorrenti deducono l'erroneità della sentenza impugnata sia per la scorretta affermazione di principi di diritto enunciati sia per i vizi motivazionali. In relazione alla prima doglianza, il ricorso afferma che perché vi sia cessione di azienda sarebbe necessaria solo la sua oggettiva esistenza in base al vincolo di complementarietà e di interdipendenza dei beni, a prescindere dalla loro titolarità. Il fatto che l'attività d'impresa alberghiera non sia stata svolta dal proprietario dei beni, ma da un terzo affittuario, o che l'acquirente non potesse allo stato esercitare l'attività, ma dovesse subentrare nel contratto di affitto, non costituivano elementi per superare il criterio puramente oggettivo del nesso di connessione esistente tra i beni in funzione dell'esercizio dell'attività produttiva. In relazione alla seconda doglianza, i ricorrenti

deducono la mancanza della motivazione da parte dei giudici di merito, anche in ordine all'irrelevanza della scissione, operata nell'atto soggetto a tassazione, circa la separata vendita dell'immobile, da un lato, e del complesso dei beni mobili e del valore di avviamento, da un altro.

2. Con l'unico motivo di ricorso incidentale (con il quale si lamenta la violazione dell'art. 92 c.p.c.) la società contribuente deduce che la sentenza di appello ha compensato le spese senza alcuna motivazione.

3. I ricorsi, attenendo alla stessa sentenza, vanno riuniti.

4. Il ricorso principale è fondato e meritevole di accoglimento.

4.1. Il presupposto della questione agitata in questa sede è costituito da un atto di vendita che, se avesse avuto ad oggetto un unico complesso aziendale, sarebbe stato, come sostenuto dall'Amministrazione fiscale, soggetta ad imposta di registro, anziché all'Iva, onde la legittima esclusione della detrazione Iva a cui aveva fatto ricorso la società L. A. Srl in relazione a quanto pagato a tale titolo sull'acquisto. I ricorrenti (Ministero ed Agenzia), infatti, sottopongono a questa Corte il quesito di diritto con il quale si chiede se sia corretto argomentare, come ha fatto la Ctr, dalla carenza del requisito soggettivo della società acquirente, ossia dalla previsione statutaria dello svolgimento dell'attività edilizia ed immobiliare, l'assoggettabilità ad Iva dell'atto di vendita dei beni (un grande immobile e un insieme di mobili di arredo e funzionali ad attività alberghiera) anziché la loro sottoposizione a imposta di registro, trattandosi, comunque, di un complesso aziendale a tale quesito deve darsi risposta negativa, ossia che non è corretta l'argomentazione denunciata nell'atto d'impugnazione.

4.2. Questa Corte ha più volte affermato che per potersi escludere la fattispecie della cessione di azienda non basta affermare che il complesso ceduto sia passato di mano attraverso la cd. formula dello spezzatino, ossia attraverso il trasferimento di una pluralità di beni, anche per mezzo di un insieme di atti negoziali, eventualmente giustificati dal fatto che l'azienda non fosse attiva al momento della cessione o da altre ragioni, così venendo meno al dovere di procedere (Sentenza n. 10660 del 2003) alla corretta interpretazione degli atti. Infatti, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art. 20 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti comporta che, nell'imposizione di un negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali. Né, ove l'operazione economica sia unitaria, al di là delle forme giuridiche in cui la sia rivestita, può darsi valore preminente alla diversità di oggetto e di causa relativi, ad esempio, a due contratti, per negare il loro collegamento e consentire un intento elusivo di una fattispecie tributaria. La sentenza n. 10660 del 2003, in una fattispecie relativa a due atti di alienazione, uno di vendita di immobile e l'altro di cessione di azienda, simile a quella che ci occupa in questa sede (in cui, come si è detto, i due negozi sono distinti, ma contestuali), la Corte ha accolto le doglianze dell'Ufficio finanziario e, in base alla strumentalità del bene immobile all'impresa esercitata in esso dalla venditrice, ha ristabilito il collegamento negoziale elusivo della disciplina tributaria della cessione di azienda, che il giudice di merito aveva escluso con la sentenza cassata dalla Corte, con rinvio per la violazione delle regole interpretative enunciate.

(Allo stesso modo anche la Sentenza n. 2713 del 2002 ha affermato che l'interprete deve privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati anche frazionatamente in uno o più atti, e perciò il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, onde, nell'ipotesi di 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, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva: nella specie, la Corte ha cassato con rinvio la sentenza di una commissione tributaria che non aveva considerato il collegamento esistente, ai fini della produzione di un unico effetto giuridico, tra l'atto di conferimento in società di un bene immobile gravato da finanziamento ipotecario e la successiva cessione delle quote dei conferenti alla stessa società conferitaria).

4.3. Né l'operazione economica sostanzialmente unitaria può dirsi indebolita (e riconducibile al suo spezzatino apparente o frazionamento economicogiuridico) dal fatto che il soggetto che abbia venduto il

complesso frazionato dei beni sia una società non munita di autorizzazione all'esercizio alberghiero (al punto che lo aveva dato in locazione a terzi) o non contenga nell'oggetto sociale proprio una tale attività, poiché cedendosi i beni ad altra società che tale attività alberghiera evidenzia nella propria denominazione sociale, non può ragionevolmente tacersi che l'acquirente intenda procedere o alla gestione diretta dell'azienda o alla sua locazione a terzi, ma sia nell'uno che nell'altro caso essa è venuta a disporre di un complesso che integra le caratteristiche dell'azienda.

Orbene, il giudice di merito ha trascurato tali elementi ed è pervenuto al risultato opposto, in considerazione di circostanze del tutto parziali, quali la natura della attività della società cedente, senza tener conto di quella svolta dalla cessionaria e del fatto che la stessa venditrice avesse affittato il complesso immobiliare e mobiliare (poi ceduti) ad un terzo gestore.

Essa ha altresì trascurato il fatto che, attraverso il contratto di affitto dell'azienda a terzi, la società venditrice, per quanto non esercente l'attività alberghiera, aveva di fatto già stabilito un collegamento tra i beni mobili e quelli immobili, all'apparenza non transeunte.

A tal ultimo proposito va ricordato (secondo la decisione di questa Corte n. 11149 del 1996) che, ai fini dell'imposta di registro, la sussistenza di una cessione di azienda non è condizionata all'attualità della gestione dell'azienda medesima, infatti, un complesso di beni si qualifica come azienda anche se l'attività economica in funzione della quale esso è organizzato non sia ancora iniziata o sia stata sospesa, essendo sufficiente che il complesso stesso sia caratterizzato dalla obiettiva attitudine all'esercizio dell'impresa, e – cioè – a realizzare la finalità cui quella organizzazione tende. E che (Sentenza n. 8362 del 1992) sussiste cessione di azienda, agli effetti dell'imposta di registro, anche se i contraenti escludono dalla cessione determinati beni aziendali, purché risulti che, nonostante tale esclusione e sebbene essa concerna elementi essenziali dell'azienda medesima, permanga nel complesso dei beni oggetto del trasferimento un residuo di organizzazione che ne dimostri la complessiva attitudine all'esercizio dell'impresa, non rilevando in contrario che, al momento della cessione, il complesso aziendale non si trovi in stato attuale di produttività ed essendo, invece, sufficiente che esso, anche se momentaneamente inutilizzato, mantenga una residua potenzialità produttiva (o ne presenti una nuova a seguito di prevedibili ristrutturazioni).

4.4. In conclusione, in accoglimento del ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale relativo alle spese dell'appello, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa rinviata, per un nuovo esame condotto alla luce dei principi sopra formulati, ad altra sezione della stessa Ctr, la quale avrà cura anche di provvedere sulla spese di questa fase.

PQM

Riunisce i ricorsi, accoglie il principale, assorbito l'incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese di questa fase, ad altra sezione della Ctr del Veneto.

## **BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE**

- AGOSTINI D., *Determinazione della base imponibile delle imposte ipotecarie e catastali in caso di trasferimento di azienda*, in Riv. Dir. Trib., 1997, II, p. 54 ss.
- ANNECCHINO M., *Iva erroneamente applicata, osservazioni a sentenze delle Cass. Sez. Trib. del 15 ottobre 2001, n. 12547 e del 27 giugno 2001, n. 8786*, in *Foro Italiano*, 2002, p. 82 ss.
- AULETTA G., voce *Azienda nel diritto commerciale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 2002, p. 1 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Ancora sul recupero dell'Iva non dovuta*, in *Corr. Trib.*, 2001, p. 619 ss.
- CAMPOBASSO G., *Diritto Commerciale*, 2006, vol. I, p. 140 ss.
- CAPPONI C., *Cessione d'azienda e trasferimento frazionato di beni aziendali*, in *Dir. e prat. Trib.*, II, 1989.
- CARINCI A., *Il trasferimento d'azienda ai fini ufficio Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. Dir. trib.*, I, p. 1165 ss.
- CARTA A., *Rassegna di giurisprudenza sui profili fiscali della cessione di azienda*, in *Rivista del Notariato*, 1997, III, p. 971 ss.

- CIAN M., *Note minime sul trasferimento d'azienda*, in Riv. Dir. Trib., 2000, I, p. 57 ss.
- COMELLA A., *cessione di azienda e cessione di immobile con pertinenze*, in Riv. Dir. Trib., 1994, II, p. 785 ss.
- COMELLI A., *La restituzione dell'Iva versata e non dovuta e variazioni dell'imponibile o dell'imposta*, in Riv. Giur. Trib., 2000, p. 483 ss.
- COMELLI A., *Ulteriori precisazioni della Corte di Giustizia sul rimborso dell'Iva*, in Riv. Dir. trib., 2002, p. 3 ss.
- CONCIP., *La nozione di ramo d'azienda nella direttiva n. 90/434/CEE ed il suo impatto sulla disciplina italiana sui conferimenti in società (nota a Corte di Giustizia Ce, sez. V, causa C-43/00/02)*, in Riv. Dir. trib., 2002, p. 136 ss.
- DOMINICI R., *Accertamento dell'imposta di registro*, in Corr. Trib., 2003, p. 1816 ss.
- DUS A., *La base imponibile dei conferimenti di immobili ai fini delle imposte ipotecarie e catastali*, in Dir. prat. Trib., 1992, I, p. 1481 ss.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2005.
- FEDELE A., *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro*, Padova, 1981, p. 145 ss.
- FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006.
- FICARIV., *Cessione d'azienda e continuità dell'impresa nel presupposto oggettivo Iva*, in Dir. prat. trib., 2004, II, p. 923 ss.
- GALGANO F., *L'azienda e il mercato*, in Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia, vol. I, Padova, 2006.
- GASTALDO A., *Diritto tributario. La cessione ed il conferimento d'azienda*, Milano, 2005, cap. II.
- GASTALDO A., *La cessione d'azienda ed il trasferimento del marchio tra Iva ed imposta di registro*, in Dir. prat. Trib., 2003, p. 995.
- GASTALDO A., *Il trattamento del trasferimento d'azienda nell'imposizione indiretta*, in Dir. prat. Trib. 1997, II, p. 539.
- GAVELLI G., *La qualificazione dell'azienda oggetto di cessione tra Iva e imposta di registro*, in Forum fiscale, n. 2/2002, p. 63 ss.
- LA ROSA S., *Cessione di azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*, in Rass. Trib., 1990, II, p. 305 ss.
- NASTRIG., *Valutazione dell'avviamento in caso di cessione di azienda ad un familiare*, in Rass. Trib., 1996, II, p. 197 ss.
- NASTRI L., *Manuale applicativo delle imposte indirette*, Milano, 1996. p. 448 ss.
- PEIROLO M., *Cessione frazionata d'azienda e detraibilità dell'Iva non dovuta*, in Dir. prat. Trib., 2000, II, p. 437 ss.
- PEIROLO M., *L'imposizione indiretta nel trasferimento d'azienda*, in La cessione, il conferimento e l'affitto d'azienda, AA.VV., Eutekne, Torino, 2004.
- STEVANATO D., *Cessione frazionata d'azienda e imposta di registro: simulazione o riqualificazione del contratto?*, in Riv. Giur. Trib., 1999, p. 758 ss.
- ZANETTI E., *Le imposte ipotecaria e catastale sugli atti di cessione e di conferimento di aziende*, in Il Fisco, 2007, p. 1760-1763.