

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

LA TASSAZIONE DELLA “CESSIONE DI AZIENDA” SECONDO LA CORTE DI GIUSTIZIA UE

di *Thomas Tassani*

1. La definizione di azienda secondo la Corte di Giustizia UE

Una recente sentenza della Corte di Giustizia Ue (sentenza del 10/11/2011, C- 444/10) ripropone la questione della definizione del concetto di azienda nell'imposta sul valore aggiunto, problema non ancora del tutto risolto né a livello teorico né a livello operativo.

La questione nazionale (tedesca) sottoposta all'attenzione della Corte riguardava la vendita, da parte di un imprenditore individuale, dello stock di merci e dell'attrezzatura di un negozio di articoli sportivi, concedendo altresì in locazione i locali commerciali (di sua proprietà) in cui l'attività era gestita.

Le parti qualificavano tale operazione quale cessione onerosa di azienda, senza applicazione dell'Iva, visto che il sistema tedesco prevede l'esclusione dall'imposta per i trasferimenti onerosi di aziende o rami di aziende, conformemente con l'opzione prevista dall'art. 19, n. 1, Direttiva 2006/112/CE (che parla, lo si ricorda, di “universalità totale o parziale di beni”).

Tale qualificazione veniva però contestata dalla Amministrazione finanziaria tedesca, sulla base della considerazione che il bene immobile non era stato ceduto in proprietà, ma solo in godimento e con un contratto a durata indeterminata con diritto di recesso. Simile scelta negoziale avrebbe impedito, secondo il Fisco, di considerare avvenuta una cessione di azienda, perché il bene immobile (e il diritto di proprietà sullo stesso) era da considerarsi un elemento essenziale della azienda esercitata.

La Corte di Giustizia, nel risolvere la questione, ricorda che la nozione di azienda rappresenta una “nozione autonoma del diritto dell'Unione, che deve ricevere una interpretazione uniforme in tutta l'Unione” e la possibilità della esclusione dall'Iva ha la finalità di “agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato” (CG, sent. del 27/11/2003, C-373/00, Zita Modes).

In questa prospettiva, già da tempo la giurisprudenza comunitaria ha individuato la nozione di cessione azienda in termini di “trasferimento degli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un’unica impresa o una parte di impresa idonea a continuare un’attività economica autonoma”.

Ciò che appare rilevante, in base al consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria, è la idoneità degli elementi trasferiti alla prosecuzione di una attività economica, mentre non risulta possibile parlare di azienda quando il contratto riveli l’intenzione dell’acquirente di liquidare immediatamente l’attività e vendere lo stock (CG, sent. del 27/11/2003, C-373/00, Zita Modes; ID., sent. del 29/10/2009, C-29/08, SKF).

Nella recente sentenza, la Corte si pone sulla scia di tale orientamento, ma giungendo ad affermazioni importanti ed originali.

In primo luogo, la Corte si chiede se, affinché si possa parlare di cessione di azienda, nel trasferimento debbano essere ricompresi anche beni immobili, oltre che mobili.

A giudizio della Corte non sarebbe possibile dare una risposta, a questa domanda, valida in assoluto. Se l’azienda, quale complesso di “elementi materiali ed immateriali”, deve evidenziare una sufficienza all’esercizio dell’attività economica, occorre infatti considerare di che attività economica si tratta, nel caso specifico, e valutare se *quella* attività richieda o meno l’uso di locali particolari o dotati di impianti fissi.

Qualora l’attività economica consista, dunque, nella “gestione di un complesso inscindibile di beni mobili ed immobili (...), tali beni immobili devono fare parte degli elementi ceduti, affinché si tratti del trasferimento di un’universalità totale o parziale di beni”.

Nel caso in esame, ad ogni modo, l’immobile aveva seguito il passaggio della azienda ma con un titolo giuridico differente, non quello di proprietà (che rimaneva nella titolarità del cedente) ma quello di locazione.

La Corte è però molto chiara nel ritenere che le due situazioni sono assolutamente equiparabili, nel senso che un trasferimento di beni, nel contesto di una cessione di azienda, può avere luogo sia con il trasferimento del diritto di proprietà sia con il trasferimento del diritto personale di godimento. Ogni altra soluzione, porterebbe ad una “distinzione arbitraria”, non giustificata né dal tenore letterale né dalle finalità dell’art. 19, Direttiva 2006/112/E.

In secondo luogo, la Corte si sofferma sull’altro requisito che nelle precedenti sentenze era stato fortemente valorizzato, ossia la necessità, per poter qualificare la operazione come cessione di azienda, che il “cessionario intenda gestire l’azienda trasferita e non semplicemente liquidarla”.

La Corte di Giustizia, nella sentenza annotata, chiarisce che non si devono considerare le “intenzioni” del soggetto in termini di connotato psicologico, dovendo le stesse essere comprovate da elementi oggettivi. La Corte

richiama le proprie sentenze in materia di atti preparatori, in cui si afferma la necessità di valutare l'intenzione dell'imprenditore di proseguire la fase di gestione di impresa, in base agli atti effettivamente compiuti che facciano emergere in termini oggettivi tale volontà (CG, sent. del 14/2/1985, C-268/83, Rompelman; sent. del 21/3/2000, da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a.; sent. del 18/11/2010, C-84/09, X).

In questo modo intesa, la necessità di ricostruire l'"intenzione" del cessionario diviene elemento di interpretazione del contratto, di qualificazione giuridica della cessione posta in essere, nel senso che il negozio giuridico deve evidenziare *una oggettiva idoneità* alla prosecuzione della attività piuttosto che alla liquidazione dello stock.

Applicando tali principi nel caso concreto, la Corte ritiene che il trasferimento della locazione dei locali, delle attrezzature e del magazzino merci sia in grado di fare emergere una cessione di azienda.

Ulteriormente, tale conclusione è avvalorata da un esame del comportamento successivo delle parti, richiesto peraltro dai criteri generali di interpretazione dei contratti, e quindi dalla "circostanza che il cessionario abbia continuato la gestione del negozio per quasi due anni".

Il fatto poi che la locazione dell'immobile sia avvenuta a tempo indeterminato, ma con un preavviso a breve termine, sottolinea la Corte, non è in alcun modo rilevante, soprattutto non potendo essere preso in considerazione per la ricostruzione della oggettiva intenzione del cessionario di continuare l'attività aziendale.

2. Definizione comunitaria dell'azienda e riflessi nell'ordinamento tributario italiano

Nell'ordinamento fiscale italiano, l'estensione del concetto di "cessione onerosa di azienda" nell'Iva ha un importante riflesso nell'imposta di registro, se si considera che, per il principio dell'alternatività tra le due imposte, alla esclusione nel primo tributo corrisponde la tassazione proporzionale nel secondo.

La giurisprudenza nazionale ritiene di dover mutuare la nozione di azienda ai fini fiscali da quella elaborata nel diritto commerciale, giungendo così ad affermare la sussistenza della stessa nel trasferimento di un complesso di beni in grado di evidenziare anche solo una potenzialità produttiva ed anche quando la stessa sia in uno stato di non produttività.

Al tempo stesso, le opinioni prevalenti tendono a considerare non necessaria la presenza di elementi diversi dai beni ex art. 810 c.c., ossia diritti, rapporti, debiti, crediti; tuttavia, si ritiene che l'azienda possa essere una fattispecie a composizione variabile, nel senso che quando i beni e gli altri elementi "immateriali" sono ceduti unitariamente, vanno a costituire il

medesimo negozio di cessione di azienda.

In questo quadro, i principi elaborati dalla recente sentenza della Corte di Giustizia si pongono in linea con le affermazioni prevalenti della giurisprudenza italiana, anche sono necessarie alcune considerazioni.

In primo luogo, perché la esigenza, affermata dalla Corte, che il negozio di cessione di azienda evidenzi in modo oggettivo la prosecuzione dell'attività da parte del cessionario richiede che l'azienda non sia ritenuta sussistente quando si cede solo un residuo di organizzazione che attenda di essere liquidato. Se, infatti, non è richiesto che l'azienda sia in attività al momento del trasferimento, è tuttavia necessario che oggetto della cessione sia l'azienda nella propria integrità degli elementi essenziali.

In secondo luogo, perché, come si è notato, la stessa Corte ritiene che in ipotesi possa configurarsi una cessione di azienda anche quando non vi sia il passaggio, della titolarità o della disponibilità, di beni immobili; potendosi allora parlare di cessione di azienda anche quando si ceda un complesso organizzato di beni mobili e di elementi immateriali (marchi, brevetti, contratti, rapporti), qualora l'attività esercitata non abbia bisogno di per sé di "locali commerciali muniti di impianti fissi".

La precisazione è molto importante, perché in diverse ipotesi l'Amministrazione finanziaria tende a non valutare il negozio come cessione di azienda quando siano ceduti solo elementi immateriali o beni mobili. Si pensi a molte attività del terziario, in cui non solo i beni immobili ma anche gran parte di beni mobili non sono rilevanti per connotare l'attività (attività di progettazione, di marketing, di consulenza informatica, ecc.).

Infine, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE C-444/10, appare del tutto superata, anche perché incompatibile con l'orientamento comunitario, la soluzione fornita dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza n. 10180 del 4/6/2009.

Nel caso oggetto di tale sentenza della Corte di Cassazione, una società per azioni acquistava un complesso aziendale, stipulando un atto nel quale era specificato che la stessa subentrava nei contratti di locazione degli immobili nei quali si svolgeva l'attività di impresa (magazzini generali). L'atto veniva sottoposto a registrazione e tassato con imposta proporzionale di registro quale cessione di azienda. L'Amministrazione finanziaria notificava però avviso di liquidazione per supplemento dell'imposta di registro, ritenendo che nel caso in esame fossero stati posti in essere due distinti negozi giuridici, da tassare in modo autonomo: la cessione di azienda e la cessione dei contratti di locazione degli immobili.

La Corte di Cassazione accoglieva la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, affermando la duplicità dei contratti conclusi e l'applicazione dell'art. 21 Dpr 131/1986, con doppia applicazione dell'imposta proporzionale di registro perché gli stessi erano da considerarsi come non collegati in termini oggettivi tra di loro.

Non è questa la sede per approfondire i riflessi operativi della soluzione della Corte di Cassazione, soprattutto perché la stessa, che ha portato molto disagio e incertezza giuridica tra gli operatori, è da ritenersi oggi del tutto superata, visto l'ultimo orientamento della Corte di Giustizia UE.

In base alle soluzioni della giurisprudenza comunitaria, ed in particolare della sentenza C-444/10, è possibile affermare la unitarietà della fattispecie giuridica "cessione di azienda" in tutte le ipotesi in cui la circolazione degli elementi aziendali avviene, oltre che a titolo di cessione del diritto di proprietà anche a titolo di circolazione o costituzione di un diritto personale di godimento.

Questa conclusione, che è l'unica compatibile con un concetto comunitario di azienda quale complesso di elementi materiali ed immateriali idonei all'esercizio autonomo di una impresa, comporta che ogni volta in cui un imprenditore cede la proprietà dei beni aziendali e, insieme a questi (anche con espressa clausola negoziale), il contratto di locazione, si realizzerà una sola fattispecie impositiva ai fini fiscali: quella della cessione di azienda. Come tale, essa dovrà essere tassata, con esclusione nell'Iva ed applicazione di una sola imposta proporzionale di registro, anche se calcolata con le regole di cui all'art. 23, Dpr 131/86.

Thomas Tassani
Università degli Studi di Urbino "Carlo Bo"
thomas.tassani@uniurb.it