

Cessione di azienda o cessione di beni: qualificazione delle operazioni tra imposta di registro e IVA

di Alvise Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
L'interpretazione dell'atto	8
Il principio di alternatività	8
Il principio del consolidamento del criterio impositivo	9
Il principio di buona fede	11
Gli elementi costitutivi dell'azienda	12
La simulazione assoluta o relativa dei contratti	13

La Corte Suprema di Cassazione con la Sentenza n. 24913 del 10 ottobre 2008 (riportata in massima a pag. 20 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 43/2008, pag. 3870) ha statuito che si ha cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad IVA), quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una *potenzialità* produttiva, tale da farne emergere *ex ante* la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa, ovvero quando i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una im-

presa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali). Peraltro a fini fiscali, per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata, perché rileva unicamente la causa

reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti: detta causa e regolamentazione, possono essere desunti esclusivamente dalla lettura delle conferenti disposizioni negoziali intervenute tra i paciscenti.

L'interpretazione dell'atto

L'atto di cessione di azienda va quindi interpretato secondo i canoni ermeneutici di cui all'art. 20 del Testo Unico del Registro, il quale stabilisce che «l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente». Come inequivocabilmente appare dal tenore letterale dell'articolo richiamato, la tassazione è immediatamente connessa ai risvolti giuridici dell'atto registrato, mentre restano irrilevanti gli aspetti più propriamente economici ad esso comunque, in qualche modo, ricollegabili. Talché, una volta che i contraenti abbiano scelto un dato strumento (negoziale) giuridico, fra quelli astrattamente idonei ad assecondare le proprie esigenze, è ad esso che occorre far riferimento, per quanto specificamente attiene alla tassazione. Quand'anche, per assurdo, detto negozio giuridico non fosse propriamente idoneo a soddisfare le effettive volontà e/o esigenze delle parti contraenti (1). È ovvio che spetti all'Amministrazione Finanziaria, depositaria del potere impositivo, interpretare gli atti condotti alla registrazione, individuando lo strumento giuridico effettivamente adottato, al di là, dunque, del *nomen iuris* indicato dalle parti. Vale a dire che l'Ufficio, nel momento in cui acquisisce l'atto ai fini della tassazione del registro, è tenuto ad esaminarlo ed a verificarne, attraverso l'accorta e ponderata indagine delle clausole contrattuali ivi recate, quale sia lo strumento giuridico ad esso applicabile, e se questo corrisponda, o meno, al titolo giuridico meramente enunciato dalla parti contraenti. Solo dopo aver individuato la "reale" natura giuridica dell'atto, l'Ufficio può procedere alla conseguente liquidazione dell'imposta, alla luce, è evidente, dell'assetto giuridico da esso deter-

minato (prescindendo, dunque, dal fatto che questo coincida o meno con quello dichiarato dai contraenti). L'Ufficio deve quindi, valutarne il contenuto, verificarne la corretta imposizione proposta dai contribuenti ed eventualmente utilizzare il suo potere di rettifica, onde evitare quelle manovre elusive che, per effetto della neutralità e trasparenza assicurata dal diritto alla detrazione dell'imposta assolta, vengono talvolta illegittimamente utilizzate. Non è infatti infrequente che le parti, piuttosto che scontare l'imposta di registro in misura proporzionale sul valore della cessione dell'azienda, si accordino per effettuare diverse cessioni dei singoli cespiti costituenti il complesso aziendale, (assoggettandoli ad IVA), così aggirando lo spirito della norma che vuole la cessione di azienda o di ramo di azienda, posta fuori campo IVA per effetto dell'art. 2, terzo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972.

Il principio di alternatività

Nell'operare la liquidazione del tributo, l'Ufficio, è, tuttavia, imprescindibilmente tenuto a conformarsi al c.d. principio di "alternatività IVA/registo", di cui all'art. 40 del relativo Testo Unico (D.P.R. n. 131/86). Detto principio rappresenta quindi uno strumento predisposto dal legislatore per ovviare al gravoso inconveniente della doppia imposizione; per cui, nei casi di operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'IVA e contemporaneamente assoggettabili ad imposta di registro, è stata disposta l'applicazione dell'imposta di registro, in misura fissa, anziché proporzionale, ed il normale assoggettamento ad IVA. Di contro, laddove l'IVA non risulti applicabile, il registro trova applicazione in misura - per così dire - piena, ossia proporzionale. Ciò, impone all'Ufficio impositore, nel momento in cui opera l'attività ermeneutica finalizzata ad individuare l'esatta natura giuridica dell'atto condotto alla registrazione, di determinare, quale delle due imposte in questione (IVA o Registro) debba trovare applicazione. Il termine "alternatività", del resto, è chiaramente indicativo del fatto che l'applicazione dell'una escluda, con-

Nota (1) — Quanto appena argomentato gode dell'univoco conforto della principale dottrina italiana (si veda, per tutti, A. Uckmar-V. Uckmar, Registro (Imposta di), in Nss. D.I., XV, Torino, 1968, 39 e ss.).

seguentemente, l'obbligo di assolvere all'altra. In verità, nell'ottica dell'esatto regime da adottare, le due imposte non sono posizionate sul medesimo piano. Difatti, all'IVA, per così dire, viene concesso "un occhio di riguardo", atteso che l'Ufficio, al momento di liquidare il tributo applicabile, deve verificarne innanzitutto se si tratta di un atto annoverabile tra quelli rilevanti ai fini IVA (ossia, se esso dia luogo ad un'operazione imponibile IVA); dopodiché, nell'eventualità in cui non vi fossero gli estremi per l'applicazione dell'IVA, l'Ufficio procede all'applicazione del registro. In altri termini, "in caso di applicazione del criterio di alternatività tra IVA e registro, quest'ultima imposta rappresenta un *posterius* rispetto all'imposizione IVA che assume aspetto prioritario nella valutazione del regime impositivo da applicare" (2). Cioè a dire che, al momento della presentazione di un dato atto alla registrazione, l'Ufficio verifica innanzitutto se detto atto è soggetto ad IVA; dopodiché, provvede con l'ordinaria applicazione del registro. Tant'è vero che, in passato, ossia quando gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria non erano ancora riuniti nell'odierna (ed unitaria) figura dell'Agenzia delle Entrate, ogniquale volta veniva portato un atto per la registrazione, competente a stabilire la legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro, (e, quindi, a verificare se le parti contraenti avessero esattamente individuato le modalità di tassazione da adottare), era unicamente l'Ufficio IVA (al quale occorreva inviare immediatamente l'atto presentato all'Ufficio del Registro).

Nella sostanza, in caso di registrazione di un atto, l'Amministrazione erariale deve:

1. prioritariamente, accertare se l'atto rientri o meno nel campo impositivo IVA (ossia, dia luogo ad un'operazione imponibile);
2. determinare, di conseguenza, la tassazione ai fini del registro (misura fissa, se l'atto è soggetto ad IVA; misura proporzionale, se il medesimo atto non comporta alcun assoggettamento ad IVA).

Il principio del consolidamento del criterio impositivo

Come noto, secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione (costantemente ribadito nella vigenza delle varie discipline dell'imposta di registro (3), "in tema di imposta di registro, decorsi tre anni dalla data della registrazione di un atto, si configura, ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986 (e, in precedenza, dell'art. 74 del D.P.R. n. 634/1972), la decadenza dell'ufficio dal potere di ottenere una revisione del titolo di tassazione. Rimane, così, preclusa per l'amministrazione (come del resto, in funzione di altre disposizioni dei medesimi testi normativi, anche per il contribuente), l'invocabilità di diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, e la messa in discussione del criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto (principio del cosiddetto consolidamento del criterio impositivo)" (4).

In altri termini, laddove un determinato criterio o titolo impositivo venga definitivamente assunto (*rectius*, si consolidi) ai fini del registro, esso dovrà inevitabilmente adottarsi anche ai fini degli altri tributi (IVA ed imposte dirette), al fine di garantire, peraltro, quell'unitarietà ed uniformità della certezza impositiva, dalle quali sia l'Ufficio che lo stesso contribuente non possono prescindere. Tant'è vero che la Corte di legittimità, nel decidere un caso in cui la modifica del criterio impositivo era stata richiesta dal contribuente, ha rigettato siffatta richiesta stabilendo, che detta modifica avrebbe condotto ad un'inammissibile modifica del regime IVA inizialmente adottato (essendo il registro un *posterius*). Segnatamente, nel caso relativo alla sentenza n. 6150 del 17 aprile 2003 (riportata in massima a pag. 16), la Corte di Cassazione ha espressamente disposto che "questa Corte, con costante orientamento — sempre ribadito nella vigenza delle tre distinte discipline dell'imposta di registro, succedutesi nel tempo (artt. 136 e 137 del

Nota (2) — Comm. Trib. Centr. del 5 luglio 2002 (depositata il 30 settembre 2002).

Nota (3) — *Ex pluribus* Cass. nn. 1625/67, 9/76, 763/77, 3768/94 (riportata in massima a pag. 14), 3485/96, 7835/2001 (riportata in massima a pag. 14), 7242/2003 (riportata in massima a pag. 17).

Nota (4) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 28/04/2006, n. 10000 (riportata in massima a pag. 17).

Regio decreto 30 dicembre 1923 n. 3269; 75 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634; 77 del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131) — ha affermato il principio, integralmente condiviso dal Collegio, secondo cui, in materia di imposta di registro, dal momento che il contribuente è posto in grado, sin dalla data di registrazione dell'atto, e, quindi, del pagamento dell'imposta, di conoscere il titolo ed i criteri della sua applicazione, lo stesso, se intende contestarli, deve esercitare la relativa azione, a pena di decadenza, nel termine assegnatogli dalla legge, decorrente dal giorno del pagamento, ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il relativo diritto (termine triennale ai sensi dell'art. 77, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986, applicabile alla specie *ratione temporis*), con la conseguenza che, ove tale termine sia decorso in assenza di azione del contribuente, in applicazione del principio del c.d. consolidamento del criterio impositivo, è preclusa al contribuente medesimo, (come pure all'amministrazione finanziaria, in caso di intervenuta decadenza dalla sua azione), la facoltà di far valere pretese che presuppongano la modificazione dei predetti titolo o criteri" (5).

Risulta dunque evidente che, secondo l'insegnamento della Corte di legittimità, conformemente al principio del consolidamento del criterio impositivo, una volta che ai fini del registro si è adottata una determinata qualificazione, cui ha fatto seguito un determinato regime impositivo, (peraltro consolidatosi e non più contestabile), la stessa non possa essere successivamente modificata, laddove lo strumento giuridico tassato ai fini del registro debba essere sottoposto ad altri tipi di tassazione. Ed il perché di tale conclusione è sin troppo logico ed evidente. Innanzitutto, occorre evidenziare come, ai sensi dell'art. 20 del T.U. del registro (D.P.R. n. 131 del 1986), l'Amministrazione erariale sia chiamata ad operare un'attività interpretativa dell'atto condotto alla registrazione che non si rinviene in nessun'altro tipo d'imposta. Vale a dire che il citato articolo 20 impone all'Ufficio un esame estremamente scrupoloso e ponderato dell'atto sottoposto al registro, al punto da ritenere più che ragionevole l'insegnamento della Corte di legittimità, che, come visto, considera il criterio

impositivo adottato in sede d'imposta di registro non più modificabile, una volta consolidatosi per decorrenza del termini entro cui eseguire, utilmente, eventuali rettifiche. In pratica, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, l'Ufficio è chiamato ad effettuare un'indagine sull'effettiva natura giuridica dell'atto portato alla registrazione, peraltro prevalente sul *nomen iuris* (e, quindi, sull'interpretazione) attribuita dalle parti, così capillare e certosina, al punto da doversi ritenere che gli esiti di detta indagine, una volta acquisiti e consolidatisi, non sono più modificabili, in nessun caso; quand'anche quella medesima fattispecie debba essere esaminata ai fini di differenti tributi, quali l'IVA o i tributi diretti, la cui determinazione dovrà dunque conformarsi ai criteri impositivi adottati in sede di registro. Ma vi è un'ulteriore considerazione che induce a detta conclusione. Difatti, motivi di perequazione e di uniformità interpretativa esigono che una determinata fattispecie contrattuale, ai fini impositivi, venga qualificata uniformemente, ossia allo stesso modo. In altri termini, non potrebbe mai ritenersi ammissibile che una medesima fattispecie negoziale, ai fini del registro, venga qualificata e trattata come una cessione d'azienda, mentre, ai fini IVA, quella medesima e/o identica operazione negoziale venga qualificata e trattata come una cessione di singoli beni immobili. Esistono, infatti, dei preponderanti principi di uguaglianza ed uniformità impositiva che precludono, categoricamente, una condotta di tal genere. Al riguardo, giova richiamare quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4117 del 22 marzo 2002 (**riportata in massima a pag. 15**): "occorre, innanzitutto, considerare che, pur non essendo espressamente previsto dalle leggi d'imposta un vincolo giuridico ad un valore divenuto definitivo ai fini dell'applicazione di un altro tributo, né esistendo nell'ordinamento fiscale italiano (a differenza di altri ordinamenti) una disciplina generale sull'accertamento di valore di beni o di atti economici ai fini dell'imposizione fiscale, tale vincolo deriva, comunque, dai principi costituzionali."

Nella sentenza 31 ottobre 1995, n. 473, la Corte

Nota (5) — *Ex pluribus*, sentt. n. 1625 del 1967, n. 9 del 1976, n. 763 del 1977, n. 3768 del 1994 (**riportata in massima a pag. 14**), n. 3485 del 1996, n. 7835 del 2001 (**riportata in massima a pag. 14**).

Costituzionale, pronunciandosi sulla compatibilità coi principi costituzionali della possibilità che un bene subisca una diversa valutazione ai fini dell'imposta di registro e dell'INVIM, applicate per un trasferimento del bene stesso, ha affermato che "Il principio di uguaglianza impone ... che se il valore dello stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti di un contribuente di un'altra imposta connessa e nello stesso contesto, che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene. Il principio della capacità contributiva esige che la medesima situazione di fatto non può che essere rivelatrice della stessa capacità contributiva e quindi dell'analogo prelievo fiscale". Tali principi sono stati riconosciuti anche dalla giurisprudenza di legittimità.

Nella sentenza 29 marzo 1990, n. 2575 (**riportata in massima a pag. 14**), la Corte, sempre in relazione all'ammissibilità di una diversa valutazione del bene trasferito ai fini dell'imposta di registro e dell'INVIM, ha osservato che l'art. 97 della Costituzione impone all'Amministrazione Finanziaria, in osservanza del dovere di imparzialità, una uniforme valutazione del bene il cui trasferimento è colpito da diversi tributi "apparendo stridente a chiunque col più elementare senso di giustizia che un medesimo bene, in un medesimo momento e contesto ... possa avere agli effetti fiscali due valori diversi, ...". La Corte ritiene che tale principio debba essere applicato anche nella specie, nella quale si tratta di un medesimo cespite, l'avviamento, il cui valore deve essere determinato da diversi organi della stessa Amministrazione nello stesso contesto temporale e in relazione ad uno stesso atto economico (trasferimento di azienda), per il quale le singole leggi d'imposta non impongono speciali e divergenti criteri per la determinazione del valore dell'avviamento. Infatti, sia l'art. 54, comma quinto, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ai fini della tassazione diretta delle plusvalenze conseguite mediante cessione a titolo oneroso; sia l'art. 51, quarto comma, delle leggi di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), si limitano a stabilire che alla determinazione del valore dell'azienda trasferita concorre anche l'avviamento. L'ultima parte del citato quarto comma dell'art. 51, secondo il quale l'ufficio del Registro, per la determinazione del valore, «*può tener conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte*», deve es-

sere interpretata alla luce dei principi di uguaglianza, d'imparzialità e di capacità contributiva (articoli 3, 97, 53 Cost.), come applicati nella citata sentenza della Corte Costituzionale, essendo evidente che tale norma non può ritenersi attributiva di una mera facoltà discrezionale dell'Amministrazione Finanziaria, ma - dovendo essere interpretata in modo conforme a Costituzione - può essere intesa soltanto quale mera espressione di tali principi, e pertanto operante anche nell'accertamento ai fini dell'imposizione sul reddito". Orbene, se, onde conformarsi ai principi di uguaglianza e di imparzialità, occorre che un bene, se valutato in un modo ai fini del registro, venga valutato allo stesso identico modo, anche ai fini dei tributi diretti, va da sé che tale principio trovi applicazione, (a ben vedere in maniera ancor più ragionevole), anche nel caso della interpretazione e, dunque, della qualificazione di un dato negozio giuridico. Vale a dire che i principi di ordine costituzionale, richiamati (ed esaltati) nella sentenza poco retro riportata, impediscono - essendo per essi intollerabile - che un dato contratto o atto giuridico, venga trattato diversamente a seconda che lo stesso sia valutato ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA. In applicazione del cennato principio del consolidamento del criterio impositivo, nonché in conformità dei principi di uguaglianza e di uniformità appena richiamati, l'Amministrazione Finanziaria non può ritenersi legittimata a modificare il titolo ed il criterio impositivo da essa stessa adottato, al momento della registrazione dell'atto.

Il principio di buona fede

Tra l'altro, volendo essere particolarmente scrupolosi, non può sottacersi che l'impossibilità di modificare il criterio impositivo adottato in sede di registrazione dell'atto, ai fini del tributo del registro, discende anche dalla corretta applicazione del disposto di legge recato dall'art. 10 della legge n. 212 del 2000. Il riferimento, segnatamente, va al principio di buona fede regolato (e tutelato) da detto articolo. In particolare, la Corte di Cassazione, interpretando la portata applicativa del cennato articolo 10, ha autorevolmente precisato che "accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente, ne consegue necessariamente, non soltanto l'inapplicabilità delle sanzioni e/o interessi moratori, bensì l'ine-

sigibilità *tout court* della prestazione tributaria” (6). Secondo gli stessi giudici di legittimità, tale affidamento è “determinato da ritardi, omissioni od errori dell’Amministrazione medesima” (7). Giova ricordare che il principio del legittimo affidamento richiamato dallo statuto dei diritti del contribuente fa parte dell’ordinamento giuridico comunitario (8).

Gli elementi costitutivi dell’azienda

La sentenza n. 24913 del 10 ottobre 2008 (riportata in massima a pag. 20 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 43/2008, pag. 3870) oltre a fondare i propri convincimenti sull’interpretazione dell’atto portato alla registrazione, ci offre lo spunto per chiarire quali siano gli elementi costitutivi del bene azienda, (inteso quale complesso di beni materiali ed immateriali organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa), per valutarne la sua sussistenza in termini organizzativi e funzionali ed infine la sua potenzialità, intesa quale suscettibilità del compendio, (seppure di soli immobili), di essere utilizzato per l’esercizio dell’impresa. La Corte, pone l’accento sul fatto che il trasferimento di un complesso immobiliare costituisce sempre cessione d’azienda, allorché l’oggetto del trasferimento sia costituito da un complesso unitario funzionalmente organizzato e potenzialmente idoneo all’esercizio d’impresa, (nella fattispecie, immobili facenti parte di uno stabilimento balneare) ed aggiunge che tale principio deve inoltre trovare con-

forto nella volontà effettiva delle parti rilevabile con una indagine ermeneutica condotta *ex art.* 1362 c.c. “l’indagine della volontà dei contraenti, da non trascurare ai fini dell’esatta qualificazione dell’atto di trasferimento, appare confermare che l’oggetto specifico del negozio era il passaggio di beni nella loro funzione unitaria e strumentale”. Già in passato la Suprema Corte aveva avuto modo di chiarire che laddove il negozio di trasferimento del compendio avesse avuto ad oggetto un insieme di beni organizzati in un contesto produttivo dall’imprenditore per l’esercizio dell’attività d’impresa, tale organizzazione avrebbe dovuto necessariamente preesistere alla convenzione di trasferimento posta in essere dalle parti (9) e che per valutare se un’operazione economica costituisse cessione di azienda, (soggetta a imposta di registro), o cessione di singoli beni (soggetta ad IVA per la condizione soggettiva dell’alienante), sarebbe stato necessario procedere ad una valutazione complessiva dell’operazione stessa, la cessione di azienda non può essere esclusa per il fatto che l’azienda non sia operativa o non sia gestita dall’alienante, o la sua gestione fuoriesca dagli scopi sociali dell’acquirente, ben potendo l’azienda essere gestita da terzi (10). Fatte quindi, queste necessarie precisazioni ed accantonate in questa sede le valutazioni procedurali che hanno riguardato la sentenza in esame, potremo affermare che si avrà sempre cessione d’azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad IVA), allorché le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un com-

Nota (6) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 10/12/2002, n. 17576 (riportata in massima a pag. 15 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 13/2003, pag. 1686).

Nota (7) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 10/12/2002, n. 17576 (riportata in massima a pag. 15 e integralmente in “Finanza & Fisco” n. 13/2003, pag. 1686).

Nota (8) — *Ex multis*, Cause riunite da C-181/04 a C-183/04, sentenza del 14 settembre 2006, caso Elmeka. Si segnala, inoltre, benché risalente la sentenza del Tribunale di I grado delle Comunità Europee, Sez. IV, del 22 gennaio 1997, Causa T-115/94 (in “Finanza & Fisco” n. 14/97, pag. 1640), secondo la quale “la necessità di certezza del diritto s’impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare conseguenze finanziarie, al fine di consentire agli interessati di riconoscere con esattezza l’estensione degli obblighi ch’essa impone...” osservando “... che il principio di buona fede è il corollario, nel diritto internazionale pubblico, del principio di tutela del legittimo affidamento che, secondo la giurisprudenza, fa parte dell’ordinamento giuridico comunitario (v. sentenza della Corte 3 maggio 1978, causa 112/77, Töpfer/Commissione, Racc. pag. 1019, punto 19) e che possono appellarsi al principio di tutela del legittimo affidamento tutti gli operatori economici nei quali un’istituzione abbia ingenerato speranze fondate (v., segnatamente, sentenza del Tribunale 13 luglio 1995, cause riunite T-466/93, T-469/93, T-473/93, T-474/93 e T-477/93, Racc. pag. II-2071, punto 48)”.

Nota (9) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 30/01/2007, n. 1913 (riportata in massima a pag. 18).

Nota (10) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 11/06/2007, n. 13580 (riportata in massima a pag. 19).

plesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere *ex ante* la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa (11), ovverosia quando "i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali) (12). Insomma, ai fini fiscali, per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata, ma **rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti**, dette causa e regolamentazione, come ovvio, possono essere desunti esclusivamente dalla lettura delle conferenti disposizioni negoziali intervenute tra le parti.

La simulazione assoluta o relativa dei contratti

L'Amministrazione Finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è

certamente legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dai contribuenti. L'onere probatorio, peraltro, incidendo sull'accordo simulatorio e, quindi, sulla volontà stessa dei contraenti, non potrà ritenersi assolto circoscrivendo la prova ad elementi di rilevanza meramente oggettiva, dovendo necessariamente proiettarsi anche su dati idonei a disvelare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo. Secondo l'insegnamento della Suprema Corte (13), qualora sia contestata la simulazione di un contratto di cessione di azienda in luogo di separate cessioni di beni strumentali, non sarà sufficiente ricorrere al semplice dato oggettivo costituito dalla successione temporale dei contratti fra le medesime parti, ma occorrerà effettuare una attenta analisi critica degli aspetti soggettivi della negoziazione e della relativa attestazione. Infatti secondo la più recente giurisprudenza di legittimità (14), l'Amministrazione Finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è certamente legittimata a dedurre la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente e ciò sulla base dell'ordinario criterio sancito dall'art. 2697 del codice civile. Essa, nell'evocare la simulazione non è, tuttavia, assolta dall'onere della prova correlativa, potendosi avvalere di qualsiasi mezzo e, quindi, anche di presunzioni. Detta prova non potrà, restare circoscritta a elementi di rilevanza meramente oggettiva, ma dovrà essere ricercata anche sugli altri elementi negoziali di carattere soggettivo.

Nota (11) — *Ex pluribus* Cass., Sentenza 20/06/2002, n. 8973; Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 30/05/2005, n. 11457; Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 30/01/2007, n. 1913 (**riportata in massima a pag. 18**); Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 11/06/2007, n. 13580 (**riportata in massima a pag. 19**).

Nota (12) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 19/11/2007, n. 23857 (**riportata in massima a pag. 19**).

Nota (13) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 28/07/2006, n. 17221 (**riportata in massima a pag. 18**).

Nota (14) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 21/10/2005, n. 20398 (**riportata in massima a pag. 17 e integralmente in "Finanza & Fisco" n. 6/2006, pag. 463**) e Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 26/10/2005, n. 20816 (**riportata in massima a pag. 17**).

**NELLE PAGINE SEGUENTI SI RIPORTANO LE MASSIME
RICHIAMATE DALL'AUTORE**



LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. I - Sentenza n. 2575 del 29/03/1990
Presidente: Bologna I., Relatore: Borruso R.

INVIM (Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili) - Accertamento e riscossione - Accertamento relativo all'imposta di registro - Efficacia in favore del venditore - Artt. 3, 53, 97 Cost. - Art. 1306 c.c. - Artt. 49 e 55, del DPR 26/10/1972, n. 634 - Art. 16, del DPR 26/10/1972, n. 636 - Artt. 4 e 6, del DPR 26/10/1972, n. 643

Con riguardo all'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM), ai fini della determinazione del valore finale dell'immobile trasferito, il venditore, ancorché non abbia impugnato l'accertamento di maggior valore notificatogli con riguardo all'imposta di registro, può comunque avvalersi a norma dell'art. 1306 cod. civ. degli effetti favorevoli della sentenza che resa nei confronti dell'acquirente - coobbligato al pagamento dell'imposta di registro - abbia annullato o ridotto quell'accertamento, stante l'identità del valore del bene trasferito, agli effetti delle due imposte postulato dall'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643, rettammente interpretato, in conformità agli artt. 3, 53 e 97 Cost.

Vedi Cass. 997/87

Conf. Cass. 4725/88

Diff. Cass. 1725/89

CAS - Sez. I - Sentenza n. 3768 del 20/04/1994
Presidente: Corda, Relatore: Borré

IMPOSTA DI REGISTRO E PRESCRIZIONE - IMPOSTA DI REGISTRO - Prescrizione - Atto - Decorso di tre anni dalla registrazione - Titolo di tassazione - Revisione - Prescrizione - Conseguenze - Art. 136, del RD 30/12/1923, n. 3269

Decorsi tre anni dalla data di registrazione di un atto, ai sensi dell'art. 136 del R.D. 30/12/1923 n. 3269, si pre-

scrive la possibilità di ottenere una revisione del titolo di tassazione e, conseguentemente, rimane preclusa, tanto per il contribuente, quanto per l'amministrazione, l'invocabilità di diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, mettendo in discussione il criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto (ivi compresa l'applicazione di una determinata aliquota).

Vedi Cass. 763/77

CAS - Sez. V - Sentenza n. 7835 del 11/06/2001

Presidente: Delli Priscoli M., Relatore: Di Palma S.

IMPOSTA DI REGISTRO - Prescrizione - Atto - Decorso del termine di tre anni dalla registrazione - Titolo e criteri di tassazione - Prescrizione - Contestazione - Ammissibilità - Esclusione - Art. 136, della L 30/12/1923, n. 3269

In tema di imposta di registro, il contribuente, dal momento che sia posto in grado, sin dalla data della registrazione dell'atto - e, quindi, del pagamento dell'imposta - di conoscere il titolo ed i criteri della sua applicazione, deve, se intende contestarli, esercitare la relativa azione, a pena di decadenza, nel termine assegnatogli dalla legge, decorrente dal giorno del pagamento, ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il relativo diritto (termine triennale, ai sensi dell'art. 77, c. primo del D.P.R. 131/86, applicabile, nella specie, "ratione temporis"), con la conseguenza che, ove tale termine sia decorso in assenza di tale azione, in applicazione del principio del cd. consolidamento del criterio impositivo, è preclusa al contribuente medesimo (come pure all'amministrazione finanziaria, in caso di intervenuta decadenza della sua azione) la facoltà di far valere pretese che presuppongano la modificazione dei predetti titoli o criteri. (Nella specie, intervenuta la decadenza dalle agevolazioni di cui aveva goduto in sede di contestazione sulla base, fra l'altro, del presupposto che si trattasse di un atto soggetto ad IVA, il contribuente aveva

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

impugnato il conseguente avviso di liquidazione dell'imposta proporzionale, pretendendo di rimettere in discussione la non assoggettabilità ad IVA con l'intento di vedere affermato il regime della tassa fissa di registro).

Conf. Cass. 763/77, 3768/94

CAS - Sez. V - Sentenza n. 4117 del 22/03/2002

Presidente: Cantillo M., Relatore: Altieri E.

IMPOSTE SUI REDDITI - Redditi di impresa - Determinazione del reddito - Plusvalenze patrimoniali - Plusvalenza da cessione di azienda - Valore di avviamento - Computo - Valore definitivamente assegnato all'avviamento ai fini dell'imposta di registro - Carattere vincolante per l'amministrazione finanziaria - Configurabilità - Art. 54, del DPR 22/12/1986, n. 917

In tema di accertamento, ai fini IRPEF, delle plusvalenze realizzate a seguito di trasferimento di azienda, il valore dell'avviamento resosi definitivo ai fini dell'imposta di registro, assume carattere vincolante per l'amministrazione finanziaria.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 17576 del 10/12/2002

Presidente: Finocchiaro, Relatore: Di Palma

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Attività dell'Amministrazione finanziaria - Affidamento del contribuente - Legittimità - Condizioni - Art. 10, commi 1 e 2, del cd. Statuto del contribuente (L n. 212 del 2000) - Sua portata generale - Affermazione - Art. 10, commi 1 e 2, della L 27/07/2000, n. 212

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Attività, dell'amministrazione finanziaria - Limite - Principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino - Affermazione - Fondamento - Art. 10 della Legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente) - Contenuto - Applicabilità, ai rapporti anteriori alla sua entrata in vigore - Affermazione - Fondamento - Art. 10, commi 1, della L 27/07/2000, n. 212 - Art. 3 Cost.

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Potestà, di

autotutela dell'Amministrazione finanziaria - Limiti - Principio di affidamento del contribuente - Affermazione - Fattispecie di esercizio di autotutela "in malam partem" per il contribuente - Art. 10, della L 27/07/2000, n. 212

AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - Atto impositivo contenete l'indicazione di fruizione del condono - Ai sensi dell'art. 21, comma, 5, D.L. n. 69 del 1989 - Esercizio della facoltà da parte del contribuente - Archiviazione del procedimento - Successivo provvedimento impositivo da parte dell'Amministrazione basato sugli stessi presupposti di fatto e di diritto - Legittimità - Esclusione - Fondamento - Art. 10, della L 27/07/2000, n. 212 - Art. 21, comma 5, del DL 03/02/1989, n. 69, conv., con mod., nella L. 27/04/1989, n. 159

In tema di affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, n. 212 del 2000 (cd. Statuto dei contribuenti), che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: *a)* da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; *b)* dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; *c)* dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. Infatti, i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2 del cit. art. 10 (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti.

Cass. 14782/2001, 2133/2002

Il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, che trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.), e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto e ne limita l'attività, legislativa e amministrativa, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed anche nell'ambito della materia tributaria, dove è stato reso esplicito dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente). Quest'ultima previsione - a differenza di altre che presentato un contenuto innovativo rispetto alla legislazione persistente - costituisce una delle disposizioni statutarie che, per essere espressive - ai sensi del-

l'art. 1 della stessa L. n. 212 dei principi generali, anche di rango costituzionale, già, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario, vincolano l'interprete in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, ed è - pertanto - applicabile anche ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore.

Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, volto alla rimozione di provvedimenti ritenuti illegittimi o infondati, incontra il limite del principio generale - a fondamento costituzionale - di tutela dell'affidamento legittimo e della buona fede del contribuente, di cui è espressione l'art. 10 della L. n. 212 del 2000 (Nella specie la Corte ha ritenuto illegittimo il provvedimento adottato da un Ufficio finanziario, in via di autotutela, esercitato "*in malam partem*" nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, acquisita in base all'applicazione del principio dell'affidamento legittimo del contribuente).

Cass. 2531/2002

L'Ufficio finanziario impositore, che abbia emanato un atto impositivo, fondato su un processo verbale di constatazione di violazione alla legge e abbia indicato al contribuente - nello stesso atto - la facoltà, di avvalersi di una disposizione di condono (art. 21, comma 5, D.L. n. 69 del 1989, conv., con mod., nella L. n. 159 del 1989), e a seguito dell'esercizio della predetta facoltà, di avvalimento, abbia chiuso il procedimento con un provvedimento di archiviazione per cessazione della materia del contendere, non può, neppure nell'esercizio della potestà, di autotutela (nella specie, "*in malam partem*", esercitata per la ritenuta inapplicabilità della disposizione di condono) emettere, nei confronti dello stesso contribuente, un provvedimento impositivo (nella specie, un avviso di rettifica) fondato sugli identici presupposti di fatto e di diritto del precedente atto di imposizione, atteso che - a prescindere dalla legittimità dell'indicazione contenuta nel primo atto - sussiste, nel caso di specie, il legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione, ai sensi dell'art. 10 della L. n. 212 del 2000.

CAS - Sez. V - Sentenza n. 6150 del 17/04/2003

Presidente: Favara U., Relatore: Di Palma S.

IMPOSTA DI REGISTRO - Prescrizione - Atto - De-

corso del termine di tre anni dalla registrazione - Titolo e criteri di tassazione - Prescrizione - Contestazione - Ammissibilità - Esclusione - Art. 136, della L. 30/12/1923, n. 3269

DISCIPLINA DELLE AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE - Agevolazioni varie - Cooperative edilizie non usufruenti dei contributi dello stato o di enti pubblici territoriali - Atti di assegnazione degli alloggi ai soci - Compimento successivo all'entrata in vigore del DL n. 693 del 1980 - Disciplina dell'art. 8 terzo, quarto e quinto comma del citato decreto convertito nella legge n. 891 del 1980 - Applicabilità - Condizioni - Mancanza - Conseguenze - RD 28/04/1938, n. 1165 - Art. 13, della L. 02/07/1949, n. 408 - Art. 8, del DL 31/10/1980, n. 693, conv., con mod., dalla L. 22/12/1980, n. 891

In tema di imposta di registro, dal momento che il contribuente è posto in grado, sin dalla data della registrazione dell'atto - e, quindi, del pagamento dell'imposta, di conoscere il titolo ed i criteri della sua applicazione, se intende contestarli, deve esercitare la relativa azione, a pena di decadenza, nel termine assegnatogli dalla legge, decorrente dal giorno del pagamento, ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il relativo diritto (termine triennale, ai sensi dell'art. 77, comma primo del D.P.R. 131/1986, applicabile, nella specie, "*ratione temporis*"), con la conseguenza che, ove tale termine sia decorso in assenza di tale azione, in applicazione del principio del cd. consolidamento del criterio impositivo, è preclusa al contribuente medesimo (come pure all'amministrazione finanziaria, in caso di intervenuta decadenza della sua azione) la facoltà di far valere pretese che presuppongano la modificazione dei predetti titoli o criteri. (Nella specie, intervenuta la decadenza dalle agevolazioni di cui aveva goduto in sede di contestazione, fra l'altro, del presupposto che si trattasse di un atto soggetto ad IVA, il contribuente aveva impugnato il conseguente avviso di liquidazione dell'imposta proporzionale, pretendendo di rimettere in discussione la non assoggettabilità ad IVA con l'intento di vedere affermato il regime della tassa fissa di registro). *Conf. 7835/2001*

In materia di agevolazioni fiscali per le cooperative edilizie, la nuova disciplina tributaria dettata dai commi terzo, quarto e quinto dell'art. 8 del D.L. 31/10/1980, n. 693, convertito in legge 22/12/1980 n. 891, si applica agli atti di assegnazione di alloggi ai soci posti in essere, dopo l'entrata in vigore del predetto D.L., dalle cooperative edilizie che non usufruiscono di contributi del-

lo Stato o di enti pubblici territoriali, purché ricorrano i requisiti richiesti dal R.D. 28/04/1938, n. 1165, e successive modificazioni, per le assegnazioni a soci di cooperative a contributo erariale; se non ricorrono tali requisiti, gli atti sopra indicati sono assoggettati all'IVA (in sostituzione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali).

Conf. Cass. 2341/93

CAS - Sez. V - Sentenza n. 7242 del 12/05/2003

Presidente: Paolini G., Relatore: Marinucci G.

IMPOSTA DI REGISTRO - Prescrizione - Atto - Decorso del termine di tre anni dalla registrazione - Titolo di tassazione - Revisione - Possibilità - Esclusione - Conseguenze - Art. 74, del DPR 26/10/1972, n. 634 - Art. 76, del DPR 26/04/1986, n. 131

In tema di imposta di registro, decorsi tre anni dalla data della registrazione di un atto, ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 634 (ora art. 76 del testo unico approvato con D.P.R. 26/04/1986, n. 131), si configura la decadenza dalla possibilità di ottenere una revisione del titolo di tassazione e, conseguentemente, rimane preclusa per l'amministrazione (come per il contribuente), l'invocabilità di diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, e la messa in discussione del criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto. (Nella specie la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto decorrente il termine di decadenza di tre anni non dalla data di registrazione dell'atto, bensì da quella in cui si era verificato l'evento che aveva consentito all'ufficio di qualificare il contratto soggetto a tassazione come cessione d'azienda e non come vendita di immobili).

Conf. Cass. 3768/94, 3845/96, 7835/2001

CAS - Sez. V - Sentenza n. 20398 del 21/10/2005

Presidente: Saccucci B., Relatore: Altieri E.

ACCERTAMENTO - Norme antielusive - C.d. dividend washing - Applicazione retroattiva dell'art. 37-bis del DPR n. 600/73 - Irrilevanza - Potere dell'amministrazione finanziaria, di far rilevare la nullità per difetto di causa dei contratti stipulati dal contribuente al solo scopo di risparmio fiscale -

Sussistenza - Artt. 1418, comma 2°, e 1325, n. 2, c.c.

La mancanza di ragioni di prestazioni contrattualmente previste costituisce a prescindere da una sua valenza come indizio di simulazione oggettiva o interposizione fittizia, un difetto di causa, il quale da luogo, ai sensi degli articoli 1418, comma 2°, e 1325, n. 2, cod. civ., a nullità dei contratti. (Nel caso di specie, la Corte di Cassazione, in virtù del principio surrichiamato, in riferimento ad una operazione *dividend washing* — in cui l'acquirente di azioni da un fondo comune d'investimento, dopo averne percepito i dividendi, abbia rivenduto i titoli al fondo stesso, al fine di consentire l'elusione del regime fiscale previsto dall'art. 9 della legge 1983, n. 77 per i redditi derivanti da partecipazioni azionarie possedute dai fondi comuni — non conseguendo le parti alcun vantaggio economico all'infuori del risparmio fiscale l'operazione è stata ritenuta nulla per difetto di causa). (*Massima non ufficiale*)

CAS - Sez. V - Sentenza n. 20816 del 26/10/2005

Presidente: Paolini G., Relatore: Cicala M.

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO - Potestà tributaria - Amministrazione finanziaria - Poteri - Simulazione dei contratti stipulati dal contribuente - Deducibilità - Prova - Art. 1344 c.c. - Art. 37, comma 3, del DPR 29/09/1973, n. 600

La amministrazione finanziaria, quale terzo interessato alla regolare applicazione delle imposte, è legittimata a dedurre (prima in sede di accertamento fiscale e poi in sede contenziosa) la simulazione assoluta o relativa dei contratti stipulati dal contribuente, o la loro nullità per frode alla legge, ivi compresa la legge tributaria (art. 1344 c.c.); la relativa prova può essere fornita con qualsiasi mezzo, anche attraverso presunzioni.

Diff. Cass. 11351/2001

Vedi Cass. 20398/2005

CAS - Sez. V - Sentenza n. 10000 del 28/04/2006

Presidente: Magno GVA., Relatore: Cappabianca A.

IMPOSTA DI REGISTRO - Prescrizione e decadenza - Decadenza dell'azione della finanza - Atti presentati per la registrazione - Imposta suppletiva - Permuta - Qualificazione come donazione indiretta da parte di

giudicato civile - Avviso di liquidazione della maggiore imposta - Termine triennale di decadenza ex art. 76 del DPR n. 131 del 1986 - Decorrenza dalla registrazione dell'atto - Fondamento - Artt. 42 e 76 del DPR 26/04/1986, n. 131

In tema di imposta di registro, decorso il termine triennale di cui all'art. 76 del DPR 26/04/1986, n. 131, si configura la decadenza dell'Ufficio dal potere di ottenere una revisione del titolo di tassazione, con la conseguenza che rimane preclusa (sia per l'Amministrazione che per il contribuente) la possibilità d'invocare diritti che presuppongono la modificazione del titolo e la messa in discussione del criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto. È pertanto illegittimo l'avviso di liquidazione, emesso dopo la scadenza del predetto termine, con cui l'Ufficio, tenuto conto della enunciazione in un giudicato civile di una donazione indiretta sottesa ad un atto di permuta già a suo tempo sottoposto a tassazione, reclama il pagamento della maggiore imposta dovuta sui beni indirettamente donati. Tale imposta, in quanto ricollegabile al potere dell'Amministrazione di riqualificare, già in sede di accertamento fiscale, i contratti posti in essere dalle parti, e di assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile, ha natura suppletiva, con la conseguenza che il predetto termine non decorre dalla data della sentenza, ma, ai sensi del secondo comma dell'art. 76, da quella di registrazione dell'atto.

Vedi Cass. 3845/96, 7242/2003, 20816/2005

CAS - Sez. V - Sentenza n. 17221 del 28/07/2006
Presidente: Riggio U., Relatore: Cappabianca A.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Disposizioni comuni ai vari gradi del procedimento - Istruzione del processo - Simulazione di contratti stipulati dal contribuente - Deduzione da parte dell'amministrazione finanziaria - Prova - Onere a carico dell'Amministrazione stessa - Modalità di adempimento - Presunzioni - Ammissibilità - Oggetto - Effetti di negozi distinti astrattamente ricollegabili ad un'unica causa - Insufficienza - Elemento soggettivo - Necessità - Fattispecie - Artt. 1414, 1417, 2555 e 2697 c.c. - Art. 51, del DPR 26/04/1986, n. 131

In base al criterio stabilito in via ordinaria dall'art. 2697 cod. civ., l'Amministrazione finanziaria, qualo-

ra faccia valere la simulazione assoluta o relativa di un contratto stipulato dal contribuente, ai fini della regolare applicazione delle imposte, non è dispensata dall'onere della relativa prova, la quale, tenuto conto della qualità di terzo dell'Amministrazione, può essere offerta con qualsiasi mezzo, e quindi anche mediante presunzioni; peraltro, incidendo l'accordo simulatorio sulla volontà stessa dei contraenti, detta prova non può rimanere circoscritta ad elementi di rilevanza meramente oggettiva, ma deve necessariamente proiettarsi anche su dati idonei a disvelare convincentemente i profili negoziali di carattere soggettivo; l'onere probatorio non può pertanto ritenersi validamente assolto in base al mero positivo riscontro di una sommatoria di effetti che, in concreto ricollegati a negozi distinti, sono astrattamente suscettibili anche di riconduzione ad una diversa e più ampia causa negoziale. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto insufficientemente motivata la sentenza impugnata, la quale aveva affermato l'assoggettabilità ad imposta di registro, anziché ad IVA, di un affitto di azienda e di una successiva compravendita di beni strumentali stipulati tra due società, ritenendo che tali atti dissimulassero una cessione di azienda, in base al mero dato oggettivo costituito dalla successione temporale dei due contratti, e senza alcuna analisi critica degli aspetti soggettivi della negoziazione e della relativa attestazione).

Vedi Cass. 11676/2002, 20819/2005

CAS - Sez. V - Sentenza n. 1913 del 30/01/2007
Presidente: Saccucci B., Relatore: Scuffi M.

IMPOSTA DI REGISTRO - Applicazione dell'imposta - Compravendita di un immobile destinato ad albergo - Cessione di azienda - Configurabilità - Presupposti - Acquisto successivo dei beni strumentali per l'esercizio dell'attività alberghiera - Insufficienza - Trasferimento di un complesso organizzato "ex ante" per l'esercizio dell'impresa - Necessità

AZIENDA - Cessione - Caratteri - Acquisto in tempi diversi di un immobile destinato ad albergo e dei beni strumentali all'esercizio dell'attività alberghiera - Trasferimento di un complesso organizzato per l'esercizio dell'impresa - Configurabilità - Esclusione - Fattispecie in tema di imposta di registro - Artt. 2, 20 e 40, del DPR 26/04/1986, n. 131 - Artt. 2555 e 2558 c.c.

Ai fini della qualificazione come cessione di azienda alberghiera, assoggettabile ad imposta di registro anziché ad IVA, della compravendita di un complesso immobiliare già adibito ad albergo, non è sufficiente la circostanza che l'acquirente, albergatore di professione, abbia successivamente provveduto a ricostituire l'azienda dismessa dal venditore, acquistando in tempi diversi e da altri soggetti i beni strumentali (arredi, attrezzature, impianti e servizi) destinati all'esercizio di quell'attività. La cessione dell'azienda, infatti, pur non richiedendo che l'esercizio dell'impresa sia attuale (bastando la preordinazione dei beni strumentali tra loro interdipendenti ad integrare la potenzialità produttiva dell'azienda, che permane ancorché non risultino cedute le pregresse relazioni finanziarie, commerciali e personali), presuppone il trasferimento non già di uno o più beni considerati nella loro individualità giuridica, ma di un insieme organicamente finalizzato "ex ante" all'esercizio dell'attività di impresa, e non è pertanto configurabile nell'ipotesi in cui il contratto abbia riguardato un complesso immobiliare assemblato e coordinato "ex post" dall'acquirente con i fattori occorrenti per elevare il compendio così costituito al rango di azienda, che in quanto tale non esisteva prima del trasferimento.

Vedi Cass. 4319/98, 897/2002, 10660/2003, 27286/2005, 17221/2006

CAS - Sez. V - Sentenza n. 13580 del 11/06/2007
Presidente: Saccucci B., Relatore: Genovese FA.

IMPOSTA DI REGISTRO - Applicazione dell'imposta - Interpretazione degli atti - Cessione separata di immobili e mobili destinati all'esercizio dell'azienda Qualificazione dell'operazione come cessione d'azienda soggetta a registro e non ad IVA - Presupposti - Fattispecie

IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Oggetto - Cessione di beni - Cessione separata di immobili e mobili destinati all'esercizio dell'azienda - Qualificazione dell'operazione come cessione d'azienda soggetta a registro e non ad IVA - Presupposti - Fattispecie - Art. 2, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 20, del DPR 26/04/1986, n. 131

Affinché un atto possa essere qualificato come cessione di azienda, ai fini dell'applicabilità dell'imposta di registro, non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali

siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio alberghiero, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata. Quel che unicamente rileva, ai fini suddetti, è la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, non potendo darsi valore preminente, rispetto all'unitarietà dell'operazione economica, alle diversità di oggetto e di cause delle predette pattuizioni, per negare il loro collegamento e consentire l'elusione di una norma tributaria (in applicazione del suddetto principio, la S.C. ha cassato la decisione di merito, la quale aveva ritenuto illegittima la pretesa dell'erario di assoggettare ad imposta di registro, e non ad IVA, l'operazione in virtù della quale una società commerciale aveva ceduto ad altra società, con due distinti negozi, la proprietà di un immobile adibito ad albergo ed i relativi arredi, ritenendo che tale operazione non fosse qualificabile come cessione d'azienda).

Vedi Cass. 2233/82, 8365/93, 10660/2003, 1913/2007

CAS - Sez. V - Sentenza n. 23857 del 19/11/2007
Presidente: Riggio U., Relatore: D'Alonzo M.

IMPOSTA DI REGISTRO - Azienda - Cessione - Caratteri - Distinzione dalla cessione di singoli beni - Assoggettabilità ad imposta di registro - Condizione - Fattispecie in tema di vendita di beni appartenenti a società sottoposte a procedure concorsuali

IMPOSTA DI REGISTRO - Applicazione dell'imposta - Cessione d'Azienda - Caratteri - Distinzione dalla cessione di singoli beni - Fattispecie - In tema di vendite di beni appartenenti a società sottoposte a procedure concorsuali - Artt. 2555 e 2558 c.c. - Art. 2, del DPR 26/10/1972, n. 633

Ove sussista una cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio d'impresa, si deve ravvisare una cessione di azienda soggetta ad imposta di registro, mentre la cessione dei singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA; ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né è esclusa

la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (nella specie la S.C. ha confermato la decisione del giudice tributario che aveva ritenuto assoggettabile ad IVA la vendita del magazzino avvenuta con procedura d'asta in busta chiusa a seguito dell'intervento autorizzativo ed il controllo del magistrato della procedura concorsuale a cui la venditrice era sottoposta, escludendo la configurabilità di una cessione di ramo d'azienda).

Conf. Cass. 897/2002

Vedi Cass. 1913/2007

CAS - Sez. V - Sentenza n. 24913 del 10/10/2008

Presidente: Papa E., Relatore: D'Alonzo M.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Procedimento - Impugnazione delle sentenze delle Commissioni Tributarie - Termini - Art. 327 c.p.c. - Applicabilità - Decorrenza del termine annuale - Deposito della sentenza - Comunicazione - Irrilevanza - Eccezione - Mancata conoscenza del processo - Artt. 37, secondo comma, 38 e 51, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546

AZIENDA - Cessione di Azienda - Interpretazione degli atti - Caratteri - Distinzione dalla cessione di singoli beni - Conseguenze in tema di imposte

IMPOSTA DI REGISTRO - Applicazione dell'imposta - Interpretazione degli atti - Cessione d'Azienda - Caratteri - Qualificazione dell'operazione come cessione d'azienda soggetta a registro e non ad IVA - Trasferimento di un complesso organizzato "ex ante" per l'esercizio dell'impresa - Necessità

IVA (Imposta sul valore aggiunto) - Cessione di beni - Cessione d'Azienda - Caratteri - Qualificazione dell'operazione come cessione d'azienda soggetta a registro e non ad IVA - Presupposti - Trasferimento di un complesso organizzato "ex ante" per l'esercizio dell'impresa - Necessità - Detrazione della IVA sul prezzo di acquisto di "complesso immobiliare" costituente cessione di azienda - Inammissibilità della detrazione dell'IVA illegittimamente addebitata in fattura - Sussistenza - Artt. 1, 2, comma terzo, lett. b), e 4, del DPR 26/10/1972, n. 633 - Art. 20, del DPR 26/04/1986, n. 131 - Art. 2555 c.c.

La norma di cui all'art. 37, secondo comma, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo la quale «il dispositi-

vo della sentenza è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma», svolge la stessa funzione di quella, dettata dal secondo comma dell'art. 133 c.p.c., che impone al «cancelliere» di dare, «alle parti che si sono costituite», «notizia» dell'avvenuto deposito della sentenza. Pertanto in ordine alla stessa, vanno applicati e confermati i principi già enunciati dalla Corte di Cassazione secondo i quali il termine annuale di impugnazione delle sentenze, previsto dall'art. 327 cod. proc. civ., decorre dalla pubblicazione della sentenza, e quindi dal deposito di essa in cancelleria, e non già dalla comunicazione che di tale deposito da alle parti il cancelliere, ai sensi dell'art. 133 c.p.c., comma 2, rimanendo tale ultima attività estranea al procedimento di pubblicazione in quanto non rappresenta né un momento costitutivo di esso né un elemento condizionante la sua efficacia. In definitiva, deve ribadirsi l'assoluta irrilevanza, ai fini del decorso del termine di cui all'art. 327 c.p.c., della notifica alla parte dell'avviso di avvenuto deposito della sentenza (a meno che la parte rimasta contumace non dimostri di non avere avuto alcuna conoscenza del processo). (*Massima non ufficiale*)

Vedi Cass. 639/2003, 6375/2006

Si ha cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro proporzionale (e non ad IVA), quando le parti non hanno inteso trasferire una semplice somma di beni, ma un complesso organico unitariamente considerato, dotato di una potenzialità produttiva, tale da farne emergere *ex ante* la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa, ovvero sia quando i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali). Peraltro a fini fiscali, per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che al momento della cessione l'azienda fosse concretamente esercitata perché rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti: detta causa e regolamentazione, come ovvio, possono essere desunti esclusivamente dalla lettura delle conferenti disposizioni negoziali intervenute tra i paciscenti. (*Massima non ufficiale*)

Vedi Cass. 2233/82, 8365/93, 8973/2002, 10660/2003, 11457/2005, 1913/2007, 13580/2007, 23857/2007