

SETTORE STUDI

GIURISPRUDENZA

Sentenze annotate

12.04.22

Art. 20 d.P.R n. 131/1986 e diritto unionale: il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia

Con l'ordinanza n. 10283 del 31 marzo 2022, la Cassazione ha sottoposto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea- chiedendole di pronunciarsi in via pregiudiziale- la seguente questione di interpretazione del diritto dell'Unione: «*se gli artt. 5, numero 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva n. 2006/112/CE ostino ad una disposizione nazionale come il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1) e 2), e dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, che impone all'Amministrazione finanziaria di qualificare l'operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorchè essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l'Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d'azienda, in sè indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni - le plurime cessioni dei beni -, con il conseguente riconoscimento della detrazione Iva in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'Unione Europea*».

La questione sottesa alla controversia al vaglio della Suprema Corte è quella relativa alla cessione frazionata di azienda (cd. cessione spezzatino) [1]; questione frequentemente oggetto di contestazioni da parte degli uffici finanziari e in ordine alla quale, in un momento antecedente alle modifiche all'art. 20 d.P.R. n. 131/1986, apportate dalla legge di bilancio 2018, si era formato un orientamento giurisprudenziale che motivava i recuperi di imposta ai sensi del medesimo art. 20, qualificando come cessione di azienda una pluralità di atti di cessione al medesimo acquirente, di beni, attività e passività aziendali, atomisticamente considerati, che «se funzionalmente e cronologicamente collegati possono esser idonei a realizzare "oggettivamente" gli effetti della vendita» dell'azienda [2].

Peraltro, in occasione delle modifiche apportate all'art. 20 cit. e anche all'art. 53-bis d.P.R. n. 131/1986, nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2018 si leggeva che «è evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del TUR, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione posta in essere dal contribuente, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati. Con le modalità previste dall'articolo 10-bis della Legge

27 luglio 2000, n. 212, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets al fine di realizzare una cessione d'azienda» [3].

La Cassazione, nell'ordinanza in esame, cominciando dall'analisi dell'oggetto della controversia e dei fatti rilevanti ai fini della risoluzione della stessa, ha evidenziato, come si legge nella sentenza impugnata, che *«durante un'attività di controllo fiscale l'Amministrazione finanziaria riquilificava il contratto di compravendita immobiliare, intercorso tra le parti, in forza di elementi anche extratestuali, vale a dire autonomi, anche diversi ed estranei al regolamento contrattuale. L'Agenzia delle entrate, in concreto, riteneva che l'operazione, descritta nel contratto ed oggetto di controllo, non costituisse compravendita di immobile (quindi cessione di beni soggetta a IVA) ma cessione di azienda (soggetta a registro). A tale conclusione, condivisa dal giudice, l'Agenzia perveniva dall'esame, essenzialmente, di una serie di elementi non presenti nelle clausole contrattuali, quindi nel testo del contratto, ma extratestuali, acquisiti in sede di verifica da parte della Guardia di finanza prima e dall'Ufficio poi»*.

In particolare, in base a specifiche circostanze, elencate nell'ordinanza in commento, l'Ufficio – come precisato dalla stessa Cassazione - *«negava la detrazione dell'IVA a (OMISSIS) s.r.l, società cessionaria dell'immobile, il cui trasferimento era qualificato come cessione di azienda non imponibile IVA da parte della (...) s.r.l.» e «recuperava quindi l'IVA a debito detratta da (OMISSIS) s.r.l. in quanto relativa a operazione non costituente cessione di beni ai fini di tale tributo»*.

In seguito al rigetto, da parte della Commissione tributaria di primo grado, del ricorso proposto dalla società contribuente, quest'ultima impugnava la sentenza di fronte alla Commissione di secondo grado, la quale confermava l'appellata decisione.

Di qui il ricorso alla Corte di Cassazione da parte della predetta società, che, con il primo motivo di ricorso, ha censurato la sentenza d'appello *«per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 TUR, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente, in applicazione della disposizione anzidetta, riquilificato ai fini dell'IVA il contratto stipulato tra (...) s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l., posto che la norma non è applicabile al di fuori dell'imposta di registro e, comunque, la sua concreta applicazione non è corretta in quanto fondata su elementi extratestuali, vale a dire esterni al regolamento contrattuale»*.

Posto ciò, i giudici di legittimità hanno rilevato come in materia, ai fini della risoluzione della controversia, abbia decisivo rilievo *«la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di qualificare una compravendita di immobili come cessione di azienda, anziché come cessione di beni, negando quindi la detrazione dell'IVA al soggetto acquirente del bene»*.

Una volta chiarito l'oggetto della controversia, la Corte di legittimità è passata ad elencare, da un lato, le disposizioni nazionali rilevanti nel caso *de quo*, in particolare, con riferimento all'IVA, gli artt. 19, comma 1, e 2, comma 3, lett. b, d. P.R. n. 633/1972- precisando che la lettura di tali disposizioni *«porta a dover prendere in considerazione la disciplina dell'imposta di registro a cui implicitamente ma chiaramente la disposizione del decreto IVA rinvia: il mancato assoggettamento all'IVA, difatti, consegue all'applicazione, per queste operazioni, dell'imposta di registro»*-, con riferimento all'imposta di registro, gli artt. 40 e 20 del d. P.R. n. 131/1986; dall'altro lato, le disposizioni del diritto dell'Unione europea di cui è richiesta l'interpretazione, ossia gli artt. 5, numero 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva 2006/112/CE, ove è contenuta – come precisato dalla Suprema Corte- la disciplina unionale dell'azienda nel sistema dell'IVA.

Sul tema, peraltro, la Corte di legittimità ha ritenuto doveroso richiamare le riflessioni contenute in talune pronunce della giurisprudenza comunitaria, traendo dalle stesse le seguenti conclusioni: *«-la nozione di azienda o universalità è nozione di diritto dell'Unione e va stabilita in modo uniforme negli Stati membri; - tal nozione uniforme risponde all'esigenza di evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA per quanto riguarda le esenzioni; - rileva, ai fini di qualificare un'operazione di cessione, consistente in una singola prestazione o in plurime prestazioni, come soggetta (l'una) o soggette (le altre) ad IVA o meno, anche l'intenzione di*

continuare l'attività d'impresa tramite i beni oggetto della stessa; - la suddetta intenzione può, e in alcuni casi deve, essere presa in considerazione in sede di valutazione delle circostanze globali dell'operazione, purchè comprovate da elementi oggettivi (il quale appare, per vero, concetto più ampio di quello di "elementi testuali" accolto nel nostro diritto interno in forza del disposto dell'art. 20 TUR)».

Soprattutto - precisa ancora la Corte di legittimità - *«sembra desumersi che la cessione d'azienda, quale operazione economica costituita da una serie di elementi e di atti, vada esaminata prendendo in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge al fine di determinare se ne conseguano una o più prestazioni. Ed infatti se, in linea di principio, ogni prestazione deve essere considerata come indipendente, singola e autonoma, tuttavia, in deroga a questa regola, un'operazione non può essere divisa in più parti artificialmente, per cui si deve ritenere che si sia in presenza di un'unica prestazione quando le singole attività che la compongono risultino a tal punto strettamente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe quindi un carattere artificiale, non consentito».*

Venendo, poi, all'analisi delle ragioni sottese al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, la Cassazione, alla luce di quanto sopra, ha osservato che *«l'art. 20 TUR pare in contrasto con le norme dell'Unione, come interpretate dalla giurisprudenza della CGUE (...)».* In particolare- rileva la Corte di legittimità- *«la norma, nel prevedere (come ha ritenuto Corte Cost. n. 158 del 2020(...)) che l'oggetto dell'imposizione sia in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, pare escludere la possibilità, ammessa e addirittura imposta dalla Corte dell'Unione, "che le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purchè esse siano comprovate da elementi oggettivi"(...)». Il concetto di "elementi oggettivi" amplia difatti il novero delle situazioni dalle quali può desumersi che l'operazione, in quanto diretta a consentire la continuazione dell'attività d'impresa, costituisce cessione d'azienda; diversamente, il rimando del diritto interno alla rilevanza dei soli "elementi testuali" (escludendosi quello agli elementi extra testum) ne accoglie una nozione assai più ridotta».*

Inoltre, ad avviso della Suprema Corte, *«la possibile divergenza in ordine al concetto di azienda nelle due imposte (IVA e tributo di registro) pare esigere un'uniformità di interpretazione dei medesimi istituti giuridici nell'intero ordinamento tributario».*

In definitiva, la Cassazione ritiene necessario il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, trattandosi di una questione *«di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione»*, sostenendo, peraltro, nel caso di specie, che *«le disposizioni dell'art. 20 TUR, che impediscono di tenere conto degli elementi extratestuali al fine di determinare proprio se le parti abbiano posto in essere un'unica operazione o più operazioni, abbiano il concreto effetto di precludere completamente la verifica se la scomposizione abbia o meno carattere artificiale; tale artificiosità resterebbe irrimediabilmente inattaccabile. Ciò avrebbe la conseguenza di impedire all'Amministrazione finanziaria di recuperare l'illegittima detrazione di IVA in casi cui essa, secondo il diritto dell'Unione, non sarebbe consentita».*

Debora Fasano

[1] Sul tema della cessione frazionata di azienda, v. Studio n. 81-2009/T, *I trasferimenti aziendali: questioni aperte*, in *CNN Notizie* del 22 febbraio 2010, est. M. Basilavecchia, M.P. Nastri, V. Pappa Monteforte, in particolare v. paragrafo n. 4.1.

[2] Tra le altre, v. Cass. 5 aprile 2017, n. 8793; Cass. 22 luglio 2016, n. 15175, richiamate nei termini di cui sopra nello Studio n. 17-2018/T, *Considerazioni sull'articolo 20 del testo unico dell'imposta di registro dopo la legge di bilancio 2018*, in *CNN Notizie* del 10 luglio 2018, est. A. Lomonaco.

[3] Sul punto, v. Studio n. 17-2018/T cit., al quale si rinvia per ogni approfondimento sull'art. 20 TUR. Su tale disposizione normativa v. anche Studio n. 103-2020/T, *L'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del TUR (DPR n. 131/86)*, in *CNN Notizie* del 12 gennaio 2021, est. A. Pischetola; Segnalazione novità normativa, *Legge di bilancio 2018. Le modifiche all'art. 20 del testo unico dell'imposta di registro ed altre novità fiscali di interesse notarile*, in *CNN Notizie* del 29 dicembre 2017, est. A. Lomonaco- V. Mastroiacovo; Segnalazione novità giurisprudenziale, *Art. 20 del testo unico dell'imposta di registro: non fondata la questione di legittimità costituzionale (Corte Cost. sent. n. 158 del 10 giugno 2020)*, in *CNN Notizie* del 21 luglio 2020, est. A. Lomonaco; Segnalazione novità giurisprudenziale, *Legittima la retroattività delle modifiche all'art. 20 D.P.R. n. 131/1986 (Corte Costituzionale, sentenza n. 39 del 16 marzo 2021)*, in *CNN Notizie* del 16 marzo 2021, est. A. Lomonaco.

***Cassazione, ordinanza 31 marzo 2022 n. 10283, sez. V**

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. VIRGILIO Biagio - Presidente -
Dott. MANZON Enrico - Consigliere -
Dott. FUOCHI TINARELLI Giuseppe - Consigliere -
Dott. PERRINO Angelina - Maria -
Dott. SUCCIO Roberto - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

sul ricorso iscritto al n. 3851/2013 R.G. proposto da:

FALLIMENTO (OMISSIS) s.r.l., (già (OMISSIS) s.r.l.), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso giusta atto di costituzione depositato in data 28 giugno 2019 dall'avv. e dall'avv. ..., elettivamente domiciliato presso lo studio di quest'ultimo in Roma, ...;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria di secondo grado di Trento n. 46/01/12, depositata in data 11/06/2012, non notificata;

udita la relazione della causa svolta il 14/04/2021 dal Consigliere Roberto Succio e riconvocato il Collegio il 16/11/2021 e il 3/3/2022;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale De Augustinis Umberto, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. L'Amministrazione finanziaria con l'atto impugnato accertava in capo alla società (OMISSIS) s.r.l. una maggior IVA di Euro 416.826,00, oltre interessi e sanzioni di legge. La pretesa scaturiva dalla compravendita immobiliare, stipulata il 14 marzo 2006, con cui la detta società, esercente attività alberghiera, acquistava dalla società alfa s.r.l. gli immobili del complesso alberghiero inclusi nel complesso immobiliare ..., compresi - si evince dalla sentenza impugnata - i beni mobili collegati ed ancorati in modo permanente alla struttura immobiliare. L'Agenzia delle entrate, anche a seguito di controllo della Guardia di finanza, riteneva trattarsi di una cessione di azienda e non di compravendita di immobile, recuperando pertanto l'IVA in quanto l'operazione posta in essere, così qualificata, non dava origine, D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 2, comma 3, lett. b), a cessione di beni e pertanto non creava imposta a credito in sede di liquidazione del tributo in parola. Era pertanto disconosciuta la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

2. Il ricorso proposto da (OMISSIS) s.r.l. era rigettato dalla Commissione tributaria di primo grado di Trento.

3. La società impugnava la sentenza di fronte alla Commissione di secondo grado tridentina, la quale confermava l'appellata decisione.

4. Ricorre quindi a questa Corte la società contribuente, con atto affidato a quattro motivi e illustrato da memoria; l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Deve essere, in via preliminare, esaminata la questione degli effetti derivanti dalla circostanza che le conclusioni del Procuratore generale sono state formulate e spedite alla cancelleria della Corte in data 31 marzo 2021, dunque tardivamente (di un giorno) rispetto al termine prescritto dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 176 del 2020), che lo individua nel "quindicesimo giorno precedente l'udienza" (nella specie corrispondente al 30 marzo), prevedendo poi - in conformità alla regola generale - che i difensori delle parti possono depositare memorie ai sensi dell'art. 378 c.p.c. "entro il quinto giorno antecedente l'udienza".

2. Il Collegio ritiene che la tardività sia fonte di nullità processuale di carattere relativo, la quale, pertanto, resta sanata a seguito dell'acquiescenza delle parti ai sensi dell'art. 157 c.p.c. Premesso, infatti, che l'intervento del Procuratore generale nelle udienze pubbliche dinanzi alle Sezioni unite civili e alle sezioni semplici della Corte di cassazione è obbligatorio - a pena di nullità assoluta rilevabile d'ufficio (art. 70 c.p.c. e 76 ord. giud.) - in ragione del ruolo svolto dal Procuratore generale a tutela dell'interesse pubblico, la tempestività dell'intervento, in relazione al disposto del D.L. n. 137 del 2020, citato art. 23, comma 8-bis opera invece esclusivamente a tutela del diritto di difesa delle parti, con la conseguenza che deve ritenersi rimessa a queste ultime la facoltà - e l'onere - di eccepirne la tardività, in base alla disciplina prevista per le nullità relative.

3. Procedendo oltre, stante l'assenza di eccezioni di parte in ordine al profilo di cui sopra, il primo motivo di ricorso censura la sentenza d'appello per violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 ("Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro", nel prosieguo anche TUR), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente, in applicazione della disposizione anzidetta, riqualificato ai fini dell'IVA il contratto stipulato tra alfa s.r.l. e (OMISSIS) s.r.l., posto che la norma non è applicabile al di fuori dell'imposta di registro e, comunque, la sua concreta applicazione non è corretta in quanto fondata su elementi extratestuali, vale a dire esterni al regolamento contrattuale.

4. La sentenza impugnata fonda la propria decisione - in premessa - sulla "interpretazione degli atti", poichè al giudice tributario è attribuito tale potere, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986 cit., art. 20 "in base a cui rilevano l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti, al di là del titolo e della forma apparente". Ciò posto, la stessa ritiene di dovere verificare se la "nuova (diversa) qualificazione giuridica operata dall'Agenzia delle Entrate relativamente al contratto del 14.3.2006 sia corretta, supportata da elementi che la confermino". E all'esito delle verifiche del caso, la CTR ritiene che

l'atto in parola "possa essere qualificato come cessione di azienda al ricorrere degli elementi utili per tale qualificazione giuridica", così ritenendo fondata la pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

5. Nell'esaminare il ricorso, la Corte ha rilevato d'ufficio, ex art. 384 c.p.c., comma 3, una questione che ha ritenuto di porre a fondamento della decisione e in ordine alla quale è stato quindi provocato il contraddittorio tra le parti.

6. A seguito dell'ordinanza di questa Corte parte ricorrente e parte controricorrente hanno entrambe depositato memoria.

7. La società contribuente insiste nell'affermare che le vicende riguardanti la tassazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro (che non è qui in discussione) - e in particolare l'applicazione del principio di alternatività IVA/imposta di registro di cui all'art. 40 TUR e il potere dell'Ufficio di riqualificare l'atto ai sensi dell'art. 20 TUR - vanno tenute distinte e non incidono sulla qualificazione dell'operazione ai fini IVA e sull'eventuale potere di riqualificazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, sicchè non si dovrebbe configurare alcun contrasto tra la disciplina interna sulla cifra d'affari e quella unionale.

8. L'Amministrazione finanziaria sostiene che nel presente caso, dibattendosi della detrazione IVA, poichè l'art. 40, comma 1, del TUR dispone che "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa", ciò presuppone che la valutazione dell'atto soggetto ad IVA sia stata già effettuata, rilevando quindi solo ove tale profilo sia oggetto di cosa giudicata; in secondo luogo, un giudicato esterno che imponesse ad altro giudice l'interpretazione di una fattispecie (cessione di azienda o di singoli beni) in modo difforme dall'ordinamento comunitario non sarebbe comunque configurabile, alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui "nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno previsto dall'art. 2909 c.c., in relazione alle controversie in materia di IVA è soggetto alla primazia del diritto unionale come interpretato dalla sentenza della Corte di giustizia del 3 settembre 2009, C-2/08, Olimpclub".

OGGETTO DELLA CONTROVERSIA E FATTI RILEVANTI.

9. Si legge nella sentenza impugnata che durante un'attività di controllo fiscale l'Amministrazione finanziaria riqualificava il contratto di compravendita immobiliare, intercorso tra le parti, in forza di elementi anche extratestuali, vale a dire autonomi, anche diversi ed estranei al regolamento contrattuale.

10. L'Agenzia delle entrate, in concreto, riteneva che l'operazione, descritta nel contratto ed oggetto di controllo, non costituisse compravendita di immobile (quindi cessione di beni soggetta a IVA) ma cessione di azienda (soggetta a registro). A tale conclusione, condivisa dal giudice, l'Agenzia perveniva dall'esame, essenzialmente, di una serie di elementi non presenti nelle clausole contrattuali, quindi nel testo del contratto, ma extratestuali, acquisiti in sede di verifica da parte della Guardia di finanza prima e dall'Ufficio poi.

11. Si tratta delle seguenti circostanze:

- il complesso immobiliare oggetto della compravendita, composto da fabbricati (torre, dependance, ecc.) e da struttura di contorno (parcheggi, gazebo, campi da tennis), costituiva prima della cessione un complesso alberghiero;

- la società contribuente (OMISSIS) s.r.l., parte acquirente, aveva ricevuto alcune settimane prima della cessione anche le attrezzature e i beni strumentali (arredi) lasciati nell'albergo dal soggetto venditore, società beta s.r.l.;

- parte acquirente aveva, per i primi mesi di attività, effettivamente utilizzato tali beni per l'esercizio della propria attività di hotel, unitamente a 19 camere collocate nell'immobile oggetto della compravendita, nel mentre erano in corso importanti opere di ristrutturazione dell'hotel;

- entrambe le società di cui sopra erano di proprietà del sig. B.R., socio unico delle stesse.

12. In base a tali elementi, l'Ufficio negava la detrazione dell'IVA a (OMISSIS) s.r.l., società cessionaria dell'immobile, il cui trasferimento era qualificato come cessione di azienda non imponibile IVA da parte della beta s.r.l.; l'Agenzia delle entrate recuperava quindi l'IVA a debito detratta da (OMISSIS) s.r.l. in quanto relativa a operazione non costituente cessione di beni ai fini di tale tributo.

LE NORME E LA GIURISPRUDENZA DEL DIRITTO NAZIONALE APPLICABILI ALLA FATTISPECIE.

13. In materia, ai fini della soluzione della controversia, ha decisivo rilievo la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di qualificare una compravendita di immobili come cessione di azienda, anziché come cessione di beni, negando quindi la detrazione dell'IVA al soggetto acquirente del bene.

14. Con riferimento all'IVA, tributo armonizzato, le norme del diritto nazionale sono:

- il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1, (recante "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto"), il quale prevede che "per la determinazione dell'imposta dovuta a norma dell'art. 17, comma 1 o dell'eccedenza di cui all'art. 30, comma 2 è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione";

- il medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b, ai sensi del quale "non sono considerate cessioni di beni:...b) le cessioni... che hanno per oggetto aziende o rami di azienda".

15. La lettura di tali disposizioni, secondo il Collegio, porta a dover prendere in considerazione la disciplina dell'imposta di registro a cui implicitamente ma chiaramente la disposizione del decreto IVA rinvia: il mancato assoggettamento all'IVA, difatti, consegue all'applicazione, per queste operazioni, dell'imposta di registro.

16. Nel diritto nazionale le disposizioni rilevanti ai fini dell'imposta di registro, tributo non armonizzato, sono:

- il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 40 rubricato "atti relativi ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto", secondo il quale "per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7 e quelle di cui al successivo art. 21, comma 6 ad eccezione delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8), 8 bis) e art. 27 quinquies) dello stesso decreto. Per le operazioni indicate nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 11 l'imposta si applica sulla cessione o prestazione non soggetta all'imposta sul valore aggiunto";

- il medesimo D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 secondo il quale "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"; la disposizione, nel testo in vigore dal 1 gennaio 2018, come modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1) e 2), al quale è stata attribuita natura di interpretazione autentica e quindi efficacia retroattiva dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, (norme ritenute legittime dalla Corte costituzionale con sentenze n. 150 del 2020 e n. 39 del 2021), prevede che "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali (sottolineatura aggiunta) e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

LE DISPOSIZIONI DEL DIRITTO DELL'UNIONE DI CUI È RICHIESTA L'INTERPRETAZIONE 17. La disciplina unionale dell'azienda nel sistema dell'IVA, contenuta nell'art. 5, numero 8, della sesta direttiva, n. 77/388/CEE, poi riprodotto dall'art. 19 della direttiva 2006/112/CE, prevede:

- art. 5, numero 8 della direttiva 77/388:

"In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente. Gli Stati membri adottano, se del caso, le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni di concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale";

- art. 19 della direttiva 2006/112:

"In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente.

Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni della concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale. Possono inoltre adottare le misure utili a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'applicazione di questo articolo".

18. La giurisprudenza comunitaria specifica che il trasferimento di un'azienda o di un suo ramo corrisponde al trasferimento dell'insieme di beni, materiali e immateriali, i quali "complessivamente costituiscono un'impresa o una parte d'impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma..." (sentenza 10 novembre 2011, C444/10, Schriever, ECLI:EU:C:2011:724, la quale, nell'esaminare l'art. 1, n. 1a, dell'UStG, volto a recepire nel diritto nazionale gli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, ha ritenuto incluso nel trasferimento d'azienda, in quanto tale non assoggettabile ad IVA, la cessione dello stock di merci e dell'attrezzatura di un negozio).

19. Il riferimento all'"insieme di beni" colloca al centro il fenomeno dell'unitarietà, o meno, dell'operazione economica: essa, infatti, può costituire una sola prestazione oppure può essere frammentata in più prestazioni aventi per oggetto i beni trasferiti; a seconda che si verifichi l'unitarietà oppure la frammentazione, si avranno rispettivamente, a fini IVA, una sola operazione economica oppure più operazioni economiche.

20. In ordine ai profili oggettivi dell'operazione economica, ossia ai beni che ne sono oggetto, la Corte di Giustizia, sentenza del 4 marzo 2021, C-581/19, Frenetikexito, ECLI:EU:C:2021:167 (punti 37 e ss.), ha affermato che, quando un'operazione economica è costituita da una serie di elementi e di atti, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge tale operazione proprio al fine di determinare se ne conseguano una o più prestazioni, precisando che, in linea di principio, ogni prestazione deve essere considerata come una prestazione distinta e indipendente. Tuttavia, in deroga a questa regola, un'operazione non può essere divisa in più parti artificialmente per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, sicché si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più prestazioni o azioni effettuate dal soggetto passivo a beneficio del cliente sono a tal punto strettamente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

21. Significativa, ai fini qui in rilievo, è la sentenza 19 dicembre 2018, in C-17/18, Virgil Mailat e a., ECLI:EU:C:2018:1038, vicenda in cui gli elementi necessari per l'esercizio dell'attività economica erano stati meramente oggetto di locazione senza trasferimento dei diritti di proprietà; la Corte ha rilevato (par. 23) che "una siffatta messa a disposizione del complesso di tali elementi non è costitutiva di un trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, ai sensi dell'art. 19, comma 1, della direttiva IVA (...) si deve tuttavia rilevare che dalle osservazioni sottoposte alla Corte emerge che un certo numero di beni mobili non sarebbero stati ceduti in locazione, bensì venduti al cessionario. Spetta in ultima istanza al giudice nazionale stabilire se tali beni consentissero, di per sé

stessi, al cessionario di continuare in maniera autonoma l'attività economica di cui trattasi, o se il bene immobile che era stato oggetto del contratto di locazione di cui trattasi nel procedimento principale fosse munito di impianti necessari per la prosecuzione di detta attività economica".

22. In ordine agli elementi soggettivi dell'operazione economica, ossia ai soggetti che la realizzano, la Corte dell'Unione (sentenza 27 novembre 2003, in C-497/01, Zita Modes, ECLI:EU:C:2003:644) pare aver considerato la nozione di azienda come concetto armonizzato, evidenziando, al par. 26, che "riguardo alla nozione di trasferimento di una universalità di beni, che rappresenterebbe una nozione di diritto comunitario la cui interpretazione appartiene alla Corte, la Commissione sostiene che il giudice del rinvio deve stabilire se i beni trasferiti costituiscano una "universalità totale o parziale di beni" ai sensi della sesta direttiva, vale a dire elementi patrimoniali che possono essere utilizzati nell'ambito di una attività economica", per poi affermare, al par. 32, che "la detta interpretazione è conforme alla finalità della sesta direttiva, la quale mira a determinare in maniera uniforme e secondo norme comunitarie la base imponibile dell'IVA", sicchè (par. 33), seppure con "riguardo ai beni trasferiti e all'uso di tali beni fatto dal beneficiario dopo il trasferimento, si deve constatare, in primo luogo, che la sesta direttiva non contiene alcuna definizione della nozione di "trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni"", "nondimeno, per costante giurisprudenza, tanto l'applicazione uniforme del diritto comunitario quanto il principio d'uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata deve normalmente dar luogo, nell'intera Unione, ad un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa" (par. 34 ed ivi i precedenti richiamati).

23. La Corte, inoltre, sempre nella sentenza Virgil Mailat su citata, par. 25, ha posto in risalto la necessità "che il cessionario abbia avuto l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonchè, eventualmente, di vendere lo stock" (v. anche Zita Modes, ivi cit. punto 44) e, ai successivi paragrafi, enuncia il principio secondo il quale "a tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purchè esse siano comprovate da elementi oggettivi" (v. anche sentenza Schriever, cit., punto 38); ha poi sottolineato, con riguardo alla vicenda ivi in esame, che "benchè nel procedimento principale sia pacifico che il locatario ha proseguito per oltre due anni l'attività economica autonoma precedentemente svolta dal locatore e che (...) egli ha rilevato i dipendenti, ha mantenuto gli stessi fornitori e ha onorato gli impegni commerciali già assunti dal locatore nei confronti della clientela di quest'ultimo, resta il fatto che tale locatario, in quanto tale, non è mai stato in grado di liquidare l'attività di cui trattasi, poichè, non essendo divenuto proprietario di una parte rilevante degli elementi necessari per l'esercizio dell'attività stessa, egli non aveva la capacità di disporne".

24. Si traggono da quanto sopra esposto le seguenti conclusioni:

- la nozione di azienda o universalità è nozione di diritto dell'Unione e va stabilita in modo uniforme negli Stati membri;
- tal nozione uniforme risponde all'esigenza di evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA per quanto riguarda le esenzioni;
- rileva, ai fini di qualificare un'operazione di cessione, consistente in una singola prestazione o in plurime prestazioni, come soggetta (l'una) o soggette (le altre) ad IVA o meno, anche l'intenzione di continuare l'attività d'impresa tramite i beni oggetto della stessa;

- la suddetta intenzione può, e in alcuni casi deve, essere presa in considerazione in sede di valutazione delle circostanze globali dell'operazione, purchè comprovate da elementi oggettivi (il quale appare, per vero, concetto più ampio di quello di "elementi testuali" accolto nel nostro diritto interno in forza del disposto dell'art. 20 TUR).

25. Soprattutto, sembra desumersi che la cessione d'azienda, quale operazione economica costituita da una serie di elementi e di atti, vada esaminata prendendo in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge al fine di determinare se ne conseguano una o più prestazioni. Ed infatti se, in linea di principio, ogni prestazione deve essere considerata come indipendente, singola e autonoma, tuttavia, in deroga a questa regola, un'operazione non può essere divisa in più parti artificialmente, per cui si deve ritenere che si sia in presenza di un'unica prestazione quando le singole attività che la compongono risultino a tal punto strettamente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe quindi un carattere artificiale, non consentito.

LE RAGIONI DEL RINVIO PREGIUDIZIALE.

26. L'art. 20 TUR, allora, pare in contrasto con le norme dell'Unione, come interpretate dalla giurisprudenza della CGUE sopra riportate sotto il profilo che segue.

27. La norma, nel prevedere (come ha ritenuto Corte Cost. n. 158 del 2020 giudicando della legittimità costituzionale della L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), e della L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084) che l'oggetto dell'imposizione sia in coerenza con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, pare escludere la possibilità, ammessa e addirittura imposta dalla Corte dell'Unione, "che le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purchè esse siano comprovate da elementi oggettivi" (CGUE Schriever, come citata nel caso Virgil Mailat e a., par. 39, per cui "la circostanza che il cessionario abbia continuato la gestione del negozio di articoli sportivi per quasi due anni conferma che la sua intenzione non era quella di liquidare immediatamente l'attività di cui trattasi").

28. Il concetto di "elementi oggettivi" amplia difatti il novero delle situazioni dalle quali può desumersi che l'operazione, in quanto diretta a consentire la continuazione dell'attività d'impresa, costituisce cessione d'azienda; diversamente, il rimando del diritto interno alla rilevanza dei soli "elementi testuali" (escludendosi quello agli elementi extra testum) ne accoglie una nozione assai più ridotta.

29. La possibile divergenza in ordine al concetto di azienda nelle due imposte (IVA e tributo di registro) pare esigere un'uniformità di interpretazione dei medesimi istituti giuridici nell'intero ordinamento tributario; diversamente si pongono problemi, non tanto per quanto attiene alla delimitazione dei diversi ambiti applicativi, in gran parte risolti dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40 che pone il principio dell'alternatività IVA/imposta di registro, subordinando l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale alla condizione che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non siano assoggettate ad IVA. 30. Resta però il profilo che qui rileva, vale a dire se l'art. 20 TUR precluda all'Amministrazione finanziaria - limitando la rilevanza ai fini dell'interpretazione del contratto tra le parti ai soli elementi testuali, ritenendo quindi irrilevanti quelli extratestuali - di valutare le circostanze dell'operazione, sicchè, anche in presenza di elementi oggettivi che potrebbero far ritenere assente il diritto alla detrazione dell'IVA nei casi in cui ci si trovi in presenza di una artificiosa scomposizione di un'unica operazione economica in più prestazioni, sarebbe esclusa la possibilità di contestarne la illegittima detrazione.

31. Le perplessità sopra poste sono confermate, sia pure con riferimento alla diversa fattispecie relativa all'interpretazione dell'art. 135, paragrafo 2, comma 1, lettera c), della direttiva

2006/112/CE, dal fatto che recentemente anche il Bundesfinanzhof tedesco, con richiesta di rinvio pregiudiziale del 26 maggio 2021 (iscritta in causa C-516/21), ha chiesto proprio alla Corte unionale di esprimersi statuendo se debba privilegiarsi la tesi della prestazione unitaria, oppure se dall'art. 135, paragrafo 2, comma 1, lett. c), cit. debba desumersi un obbligo di suddivisione, in base al quale operazioni unitarie debbano essere scomposte in una parte esente e in una imponibile.

32. Anche in quel caso, infatti, viene in rilievo l'alternativa tra qualificazione della cessione, costituente l'operazione economica, come unica prestazione o come più operazioni frammentate; nel presente caso ritiene il Collegio che le disposizioni dell'art. 20 TUR, che impediscono di tenere conto degli elementi extratestuali al fine di determinare proprio se le parti abbiano posto in essere un'unica operazione o più operazioni, abbiano il concreto effetto di precludere completamente la verifica se la scomposizione abbia o meno carattere artificiale; tale artificiosità resterebbe irrimediabilmente inattaccabile.

33. Ciò avrebbe la conseguenza di impedire all'Amministrazione finanziaria di recuperare l'illegittima detrazione di IVA in casi cui essa, secondo il diritto dell'Unione, non sarebbe consentita.

CONCLUSIONI. 34. Alla luce delle esposte ragioni, il rinvio pregiudiziale risulta, secondo il Collegio, utile e necessario in quanto di fronte a questo giudice nazionale è posta - ancorchè rilevata di ufficio - una questione di interpretazione nuova che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione; inoltre, la giurisprudenza esistente non sembra fornire i chiarimenti necessari in un contesto di diritto che in questi termini risulta effettivamente del tutto inedito.

35. Inoltre, la questione è sollevata in un giudizio pendente davanti a un organo giurisdizionale avverso le cui decisioni non può proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno; come tale questo organo giurisdizionale è tenuto a presentare alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale, come prevede l'art. 267, comma 3, TFUE, poichè non esiste una giurisprudenza consolidata in materia e la corretta interpretazione della norma di diritto di cui trattasi lascia spazio ai dubbi sopra illustrati.

LE QUESTIONI POSTE ALLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA.

36. Ritiene allora questa Corte di cassazione di dover sottoporre a codesta Corte di Giustizia la seguente questione:

"se gli artt. 5, numero 8, della direttiva n. 77/388/CEE e 19 della direttiva n. 2006/112/CE ostino ad una disposizione nazionale come il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), nn. 1) e 2), e dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 1084, che impone all'Amministrazione finanziaria di qualificare l'operazione intercorsa tra le parti esclusivamente sulla base degli elementi testuali contenuti nel contratto con divieto del ricorso ad elementi extratestuali (ancorchè essi siano oggettivamente esistenti e provati), derivandone la preclusione assoluta per l'Amministrazione finanziaria di provare che la prestazione economica, integrante una cessione d'azienda, in sè indissociabile, è stata in realtà artificialmente scomposta in una pluralità di prestazioni - le plurime cessioni dei beni -, con il conseguente riconoscimento della detrazione Iva in assenza dei requisiti previsti dal diritto dell'Unione Europea".

37. Il rinvio pregiudiziale comporta la sospensione del processo.

P.Q.M.

La Corte, visti l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e l'art. 295 c.p.c., chiede alla Corte di giustizia dell'Unione Europea di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla questione di interpretazione del diritto dell'Unione indicata in motivazione.

Ordina la sospensione del processo e dispone che copia della presente ordinanza sia trasmessa alla cancelleria della Corte di giustizia con le modalità previste dal par. 23 della Raccomandazione 2019/C 380/01 pubblicata sulla GUUE del 8/11/2019.

Dispone altresì l'invio di copia del fascicolo della causa (sentenza impugnata, ricorso, controricorso, memorie difensive delle parti) ai sensi dell'art. 24 della medesima Raccomandazione.

Così deciso in Roma, il 3 marzo 2022.

Depositato in Cancelleria il 31 marzo 2022

Debora Fasano



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

CNN Notizie a cura di
Claudia Petraglia

Responsabile
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,
Chiara Cinti, Mauro Leo,
Annarita Lomonaco

Contatti

cnn.redazione@notariato.it
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT