

Cessioni di azienda

L'Iva si evita anche quando
l'attività non prosegue —p. 38

La cessione d'azienda evita l'Iva anche se l'attività non prosegue

Imposte indirette

Principio di interpretazione alla luce delle sentenze della Corte europea

I beni ceduti in tutto o in parte devono essere idonei a proseguire l'attività

Benedetto Santacroce

La rilevanza o l'irrilevanza Iva di una cessione d'azienda o di ramo d'azienda o, come definita dall'ordinamento unionale, di un'universalità totale o parziale di beni passa dall'analisi oggettiva e territoriale dell'operazione posta in essere dall'impresa e deve tener in debita considerazione la nozione autonoma elaborata dalla Corte di giustizia a prescindere dalle regole civilistiche imposte dai singoli Stati membri.

Questi criteri che scaturiscono dall'analisi comparata delle previsioni unionali e nazionali e di tutte le pronunce giurisdizionali e dalla prassi di diverse amministrazioni fiscali degli Stati membri devono essere la guida per interpretare correttamente la distinzione tra cessione d'azienda o di ramo d'azienda e cessione di singoli beni.

Partendo proprio dall'analisi della nozione di universalità di beni come elaborata, ai fini Iva, dalla Corte di giustizia è possibile riportare ad unità i numerosi interventi interpretativi nazionali che, di volta in volta, sono stati direttamente o indirettamente influenzati, dalla nozione d'azienda o di ramo d'azienda proprio del nostro diritto civile/commerciale ovvero sono stati deviati dai comportamenti degli

operatori che con la volontà di evitare l'applicazione dell'imposta di registro hanno realizzato operazioni che non rispondevano affatto ai requisiti imposti ai fini Iva dall'articolo 19 della direttiva Iva.

In effetti, la nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, come sottolinea la Corte di giustizia Ue (causa C-497/01), rappresenta una nozione autonoma del diritto dell'Unione, e, di conseguenza, deve ricevere un'interpretazione uniforme allo scopo di evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'Iva negli Stati membri. Tale nozione comprende tutti i trasferimenti di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, idonea a proseguire un'attività economica autonoma, non rientrandovi la mera cessione di beni.

Proprio in relazione alla definizione è necessario sottolineare che il legislatore unionale nel trasferimento dell'universalità parziale o totale dei beni considera con attenzione:

- la natura dei beni che si trasferiscono che devono essere di per sé idonei a proseguire un'attività economica autonoma. Ciò non toglie che tali beni possano essere beni materiali, immateriali ovvero servizi (Causa C-479/01);
- l'intenzione del cessionario. Vale a dire la valutazione di quale sia la destinazione delle attività acquisite. Ad esempio: la Corte nella causa C-17/18 del 19 dicembre 2018 ha considerato che si trattasse di una cessione di beni e non di una cessione d'azienda l'acquisto fatto solo allo scopo di liquidare immediatamente l'attività oggetto della transazione;
- la prosecuzione effettiva dell'attività da parte del cessionario. Questa previsione, indicata nell'articolo 19, non costituisce, però, una condizione per la sua applicazione, ma una conseguenza del

fatto che non è avvenuta alcuna cessione di singoli beni (si veda di recente l'ordinanza della Corte di giustizia del 16 gennaio 2023 (causa C-729/21).

Un ulteriore elemento da considerare è la circostanza che l'operazione realizzata coinvolga diverse giurisdizioni sia unionali che extraunionali. In altre parole, è necessario comprendere, come il presupposto territoriale possa influenzare il regime Iva dell'operazione. Sotto questo profilo le interpretazioni nazionali non sono proprio lineari, ma esaminando i principi e lo scopo della specifica disposizione che prevede l'irrilevanza Iva della cessione per semplificare gli adempimenti degli operatori e non appesantire la tesoreria dell'impresa già particolarmente sollecitata nel caso di cessione dell'azienda, ci porta a ritenere che l'operazione non possa trovare limitazioni nell'esistenza di beni in altre giurisdizioni dando solo rilievo al profilo soggettivo e oggettivo della transazione.

Infine, un ultimo profilo d'interesse riguarda tutte quelle cessioni che sono determinate da obblighi normativi e che prescindono dalla volontà delle parti. In questi casi (tipici di alcuni appalti pubblici) non configurano di norma, anche se è necessario valutare caso per caso, la cessione di un'azienda o di un ramo d'azienda perché rispondono a necessità imposte per obiettivi del tutto esterni alla transazione realizzata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA





MODULO 24 IVA

Domani alle 15 il webinar

Il Modulo 24 Iva organizza un webinar sul trattamento delle cessioni d'azienda. Con la partecipazione di Benedetto

Santacroce, Matteo Balzanelli e Massimo Sirri appuntamento domani alle ore 15 sul sito del Sole 24 Ore. La diretta del webinar su: stream24.ilsole24ore.com

La massima

Principio di interpretazione n. 4/Iva: la (ir)rilevanza Iva delle cessioni d'azienda

La nozione di trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, come sottolinea la Corte di giustizia Ue (causa C-497/01), rappresenta una nozione autonoma del diritto dell'Unione, e, di conseguenza, deve ricevere un'interpretazione uniforme allo scopo di evitare divergenze nell'applicazione del regime dell'Iva negli Stati membri. Tale nozione comprende tutti i trasferimenti di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, idonea a proseguire un'attività economica autonoma, non rientrandovi la mera cessione di beni. In sostanza, in base a una lettura congiunta dell'articolo 19 (trasferimento universalità di beni) e dell'articolo 29 (estensione dell'articolo 19 alle prestazioni di servizio) della direttiva Iva, il concetto di cessione di azienda o di ramo d'azienda coincide con la cessione di universalità di beni e servizi, inclusi i beni immateriali o, meglio, i beni intangibili nel senso più lato del termine. Quindi non solo i tradizionali beni immateriali, come brevetti, marchi, know-how, ma anche tutti gli altri fattori economici "incorporei": contratti di servizio, rapporti di lavoro dipendente o autonomo, rapporti di fornitura, member list o liste clienti, autorizzazioni, diritti o, ancora, grazie al progresso tecnologico, software, siti web, piattaforme per lo scambio di beni/servizi, applicazioni informatiche eccetera, fino ad arrivare alle più recenti evoluzioni delle realtà "ampliate" come il Metaverso o

alla creazione/scambio di token (Nft e altro ancora). Sul piano territoriale, l'operazione di cessione dell'universalità dei beni non può trovare limitazioni nell'esistenza di beni in altre giurisdizioni siano esse unionali o extraunionali. L'approccio interpretativo, diretto a qualificare un'operazione quale cessione d'azienda, dovrebbe prescindere dal luogo in cui l'operazione si realizza, dando rilievo al profilo soggettivo e oggettivo dell'operazione e, nello specifico, concentrandosi sull'oggetto unitario della cessione e sulla sua idoneità allo svolgimento autonomo dell'attività d'impresa, prescindendo dal luogo in cui i singoli beni/servizi sono materialmente collocati. In altre parole, sono la sede della società e la natura dell'operazione che possono effettivamente informare la rilevanza o l'irrelevance Iva della cessione, e non la territorialità (ubicazione) del compendio aziendale. Nel caso in cui le operazioni di trasferimento prescindono dalla volontà delle parti in quanto discendono da previsioni normative o contrattuali preordinate, i trasferimenti di beni - funzionalmente connessi o meno - non configurano, di norma, ma con necessità di approfondire di volta in volta il contesto contrattuale, la cessione di azienda o di un suo ramo. Tali situazioni si verificano frequentemente nell'ambito dei contratti di appalto pubblico e di concessione di servizi di natura pubblica, ad esempio nel settore dei trasporti, dell'igiene ambientale, del servizio idrico ed energetico.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL COMITATO

Direzione scientifica
Benedetto Santacroce

Comitato scientifico
Luca De Stefani, Luca Lavazza, Marco Magrini, Paolo Parodi, Raffaele Rizzardi, Barbara Rossi, Massimo Sirri, Riccardo Zavatta

Comitato di redazione
Anna Abagnale, Matteo Balzanelli, Michele Brusaterra, Carla Bellieni, Alessandra Caputo, Rosario Farina, Simona Ficola, Lorenzo Lodoli, Alessandro Mastromatteo, Ettore Sbandi