

I principi sulle cessioni fissati dal Tribunale Ue. Non mancano incoerenze con norme interne

Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

Aziende, l'esclusione dell'Iva è condizionata alla continuità

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

L'art. 19, primo comma, della direttiva Iva consente agli Stati membri di escludere dall'assoggettamento all'imposta la cessione totale o parziale di una universalità di beni (ossia aziende o rami aziendali) a un beneficiario che prosegua l'attività. Per i paesi che si avvalgono di questa facoltà (tra i quali figura l'Italia), la norma unionale ha effetto diretto e vincolante; ciò anche con riguardo ai margini di discrezionalità loro accordati dal secondo comma per stabilire eventuali restrizioni, le quali devono rispondere ai criteri ivi indicati e non fondarsi su distinzioni della tipologia reddituale.

Questo, in sintesi, il principio battuto dal Tribunale Ue nella sentenza del 2 settembre 2026, T-413/25, che tocca un tema che presenta qualche difficoltà intrinseca e, nell'ordinamento italiano, qualche incoerenza qualificatoria. Principio che va ad aggiungersi a quelli statuiti nel corso degli anni dalla giurisprudenza unionale in questa materia, a cominciare dalla definizione armonizzata della nozione di cessione d'azienda.

Il quadro normativo. La direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (come già la precedente Sesta direttiva del 1977), al primo comma dell'art. 19 stabilisce che "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". Il secondo comma prevede che: "Gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie a 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". L'articolo 29 della direttiva prevede inoltre che: "L'articolo 19 si applica, alle stesse condizioni, alle prestazioni di servizi".

La suddetta disciplina si concretizza quindi nella possibilità, per gli Stati membri, di considerare che, nel caso di trasferimento di una universalità totale o parziale di beni e di servizi (ossia di cessioni di aziende o di rami aziendali), tale trasferimento non configuri una cessione di beni rilevante ai fini dell'Iva e avvenga, quindi, in un regime di totale neutralità d'imposta in quanto "il beneficiario succede al cedente".

Il nostro paese, come accennato, si è avvalso di questa possibilità. L'art. 2, terzo comma, lett. b) del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce infatti che non si considerano cessioni di beni "le cessioni e in conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda".

Il successivo art. 3, quarto comma, lett. c), prevede che non costituiscono prestazioni di servizi "le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'art. 2", includendo così nel regime di "non cessione", sebbene con formulazione testuale non puntualissima, anche le prestazioni di servizi, ad esempio le cessioni dei contratti inerenti all'azienda trasferita.

Il concetto di azienda o di ramo di azienda va interpretato, agli effetti dell'Iva, avendo riguardo alle disposizioni della direttiva e ai contributi della giurisprudenza unionale. Nella sentenza 27 novembre 2003, C-497/01, la Corte di giustizia ha dichiarato anzitutto che qualora lo Stato membro si sia avvalso della facoltà di non con-

siderare cessione il trasferimento di una universalità di beni, tale regola si applica a qualsiasi trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'entità idonea a svolgere un'attività economica autonoma.

Per quanto riguarda i beni trasferiti e l'uso che di tali beni farà il cessionario, la Corte ha constatato, in primo luogo, che la 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".

Tuttavia, l'applicazione uniforme del diritto comunitario e il principio di uguaglianza esigono che una disposizione di diritto comunitario che non contenga, come nel caso in esame, alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri per quanto riguarda la determinazione del suo senso e della sua portata, deve normalmente dar luogo a un'interpretazione autonoma e uniforme da effettuarsi tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa.

Dal contesto e dall'obiettivo della disposizione in esame, la Corte desume che finalità della disposizione è di consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'Iva versata a monte.

Tenuto conto di detta finalità, spiega la Corte, la nozione di "trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni" deve essere interpretata nel sen-



so che vi rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa... idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti. Ne segue che i trasferimenti cui si riferisce la disposizione "sono quelli in cui il beneficiario ha l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock".

La nozione armonizzata di cessione d'azienda agli effetti dell'Iva diverge da quella assunta nell'ordinamento interno ai fini civilistici, reddituali, e dell'imposta di registro, in particolare con riguardo al presupposto della continuazione dell'attività, essenziale ai fini dell'Iva.

Secondo la Corte di Cassazione, il carattere precipuo dell'azienda, in base alla nozione civilistica, è dato dall'organizzazione dei beni finalizzata all'esercizio dell'impresa sicché è legittima la configurazione della fattispecie quale cessione

d'azienda tutte le volte in cui la convenzione negoziale abbia avuto a oggetto il trasferimento di beni organizzati in un contesto produttivo, anche solo potenziale, dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa. Ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro, poi, non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa (ex multis, sentenze n. 4319 del 28 aprile 1998, n. 897 del 25 gennaio 2002, n. 11457 del 30 maggio 2005).

In altri termini, "ai fini dell'imposta di registro, è sufficiente la mera attitudine potenziale dell'utilizzo del bene trasferito all'esercizio di un'attività di impresa e non l'attualità dell'esercizio medesimo" (sentenza del 16 aprile 2010, n. 9163). In tal senso anche la prassi più risalente dell'amministrazione finanziaria (cfr. risoluzione n. 550245 del 30 giugno 1993).

Ai fini delle disposizioni sull'Iva, invece, la nozione di azienda non deve essere assunta in termini meramente oggettivi, considerando la

mera potenzialità all'esercizio dell'impresa a prescindere dalla volontà dei contraenti; deve invece aversi riguardo anche all'elemento dinamico, non potendo il regime di "non cessione" di cui all'art. 19 della direttiva trovare ingresso quando il cessionario non intenda gestire l'azienda, ma miri semplicemente a liquidare immediatamente l'attività e, eventualmente, a vendere lo stock.

La conseguenza che se ne ritrae è che qualora il complesso dei beni, qualificabile azienda per il diritto interno, non possa, in ragione dell'assenza del presupposto della continuazione dell'attività d'impresa, assumere la stessa qualifica per il diritto dell'Ue, la cessione non potrà essere esclusa dall'Iva, ragion per cui all'atto non potrà applicarsi l'imposta proporzionale di registro, in forza del principio di alternatività di cui agli articoli 5 e 40 del dpr n. 131/1986, che esclude l'applicazione di quest'ultimo tributo alle operazioni soggette all'Iva.

— © Riproduzione riservata —

Alcuni chiarimenti della giurisprudenza Ue

- Per qualificare un'operazione come cessione d'azienda non è necessario che sia trasferito anche l'immobile nel quale il cedente svolgeva l'attività, se non indispensabile all'esercizio dell'impresa. Pertanto, la vendita dello stock di merci e delle attrezzature per lo svolgimento di un'attività di commercio al dettaglio nei confronti del cessionario che prosegue tale attività, tanto più se accompagnata dalla messa a disposizione dell'immobile mediante un contratto di locazione, integra la fattispecie del trasferimento di una universalità di beni (*sentenza 10 novembre 2011, C-444/10*)
- Risulta certamente dalla finalità dell'art. 19 della direttiva Iva e dall'interpretazione della nozione che i trasferimenti cui si riferisce la disposizione sono quelli in cui il beneficiario ha l'intenzione di gestire l'azienda o la parte di impresa trasferita e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock. Per contro, la norma non esige in alcun modo che, prima del trasferimento, il beneficiario eserciti lo stesso tipo di attività economica del cedente (*sentenza 27/11/2003, C-497/01*)
- La donazione per quote uguali di un'impresa a due beneficiari non soggetti passivi che intendono immediatamente effettuare un conferimento in natura di tali quote ad una società commerciale della quale essi sono soci, non costituisce un trasferimento di una universalità totale o parziale di beni (*sentenza 9 settembre 2026, T-366/25*)