

Modulo24

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Approfondimenti e dottrina

Direttore scientifico
Benedetto Santacroce

Principio di interpretazione
**La (ir)rilevanza Iva
delle cessioni d'azienda**

Direttore Scientifico

Benedetto Santacroce

Comitato Scientifico

Michele Brusaterra

Luca De Stefani

Luca Lavazza

Marco Magrini

Paolo Parodi

Raffaele Rizzardi

Barbara Rossi

Massimo Sirri

Riccardo Zavatta

Comitato di Redazione

Anna Abagnale

Matteo Balzanelli

Carla Bellieni

Alessandra Caputo

Rosario Farina

Simona Ficola

Alessandro Mastromatteo

Ettore Sbandi

Modulo24 IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Anno 3 - n. 7/8

Direttore Responsabile Roberto Esposito

Responsabile di redazione Irene Chiappalone

Coordinamento editoriale Sandra Ravaglioli

Redazione Giovanna Bellelli,
Annalisa Montemurro

Sede Viale Sarca, 223 - 20126 Milano.

Sede legale e Direzione Viale Sarca, 223
- 20126 Milano.

Proprietario ed Editore Il Sole 24 ORE Spa

Presidente Edoardo Garrone

Vicepresidente Claudia Parzani

Amministratore Delegato

Mirja Cartia d'Asero

Pubblicità Il Sole 24 Ore Spa System

Direzione e amministrazione: Viale Sarca,
223 - 20126 Milano. Tel. 02 30221

- Fax 0230223214 e-mail:

segreteria@direzionesystem@ilssole24ore.com

Il Sole 24 ORE Spa. Tutti i diritti sono riservati. Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni effettuate per finalità

di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: www.clearedi.org.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.

Questo numero è stato chiuso in redazione il 17 luglio 2023
www.modulo24iva.ilssole24ore.com

GRUPPO

6 **Presentazione**

— *Benedetto Santacroce*

8 **Principio di interpretazione n. 4 - La (ir)rilevanza Iva delle cessioni d'azienda**

— *Comitato scientifico Modulo 24 Iva, Comitato di redazione Modulo 24 Iva*

Pubblichiamo il principio di interpretazione che chiude il dibattito relativo al corretto inquadramento delle operazioni che, avendo per oggetto la cessione di una pluralità di beni materiali e/o immateriali, possono essere ricondotte alla nozione di trasferimento d'azienda o di ramo d'azienda che, come tale, si pone fuori del campo applicativo dell'imposta.

49 **La continuità, requisito necessario ai fini della non rilevanza Iva della cessione del complesso aziendale?**

— *Anna Abagnale, Benedetto Santacroce*

La nozione di trasferimento d'azienda o di ramo d'azienda, operazione "neutra" ai fini Iva, nasce sul piano del diritto nazionale mentre il Legislatore Ue fa riferimento, in termini più ampi, al concetto di "universalità totale o parziale di beni". Dopo aver chiarito, la portata e la diversa estensione, in termini oggettivi, del concetto di cessione d'azienda secondo i due diversi piani normativi, si passerà a esaminare il requisito della continuità, ovvero della prosecuzione in modo autonomo, dell'attività d'impresa. Anche sul punto esiste una divergenza interpretativa rispetto al diritto europeo che la Cassazione, di recente, sta cercando di sanare.

57 Beni immateriali e servizi nella cessione d'azienda

— Massimo Sirri, Riccardo Zavatta

Considerando la nozione di azienda accolta dalla giurisprudenza unionale, secondo la quale la norma di esclusione si applica al “trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma”, non pare affatto da escludere che una tale universalità di beni possa essere ravvisata anche nelle fattispecie in cui è prevalente la componente immateriale (o addirittura in cui questa rappresenta l'interezza del compendio).

70 La territorialità nei trasferimenti d'azienda

— Luca Lavazza, Davide Accorsi

Il quesito che ci si pone è se, al fine di applicare l'articolo 19, primo comma della Direttiva 2006/112/CE, così come implementato in Italia dall'articolo 2, terzo comma, lettera b) ed f), del Dpr 633/1972, si debba aver riguardo esclusivamente ai beni e agli altri rapporti giuridici trasferiti nel territorio dello Stato italiano, ovvero, più generalmente, al complessivo trasferimento di cui essi fanno parte.

78 I trasferimenti di beni e persone nei contratti di appalto pubblico

— Marco Magrini, Paolo Parodi

Costituisce cessione di beni soggetta ad Iva e non cessione di azienda soggetta ad imposta proporzionale di registro il trasferimento avente ad oggetto un insieme di beni strumentali quando non è deciso dalle parti della compravendita, né è oggetto di una specifica contrattazione tra esse, ma è dovuto per legge o per contratto o comunque vi è a monte una previsione circa le regole che devono essere assunte per definire i passaggi, se non anche i valori.

86 La lente d'ingrandimento della Corte di Giustizia amplia la portata del concetto di cessione d'azienda

— *Matteo Dellapina*

L'articolato sviluppo giurisprudenziale euro-nazionale ha perimetrato il concetto di cessione d'azienda e dall'altro quello di trasferimento dell'universalità di beni. La Cassazione, cercando di adeguarsi al filone comunitario, ha ampliato il concetto di cessione dell'azienda ai fini Iva, ivi comprendendo anche tutte quelle pluralità di operazioni di vendita di beni, anche se effettuate in momenti distinti e separatamente, le quali però posseggano una funzione strumentale in relazione all'attività dell'azienda, risultando così insuscettibile di una destinazione diversa da quella in rapporto strumentale con l'attività aziendale, storicamente esercitata. Potrà il concetto di cessione d'azienda essere inteso in termini unionali quale trasferimento dell'universalità di beni?

92 Alternativa Iva/Registro e non Registro/Iva, la confusione sulla elusività

— *Raffaele Rizzardi*

La riqualficazione della cessione di più beni in cessione d'azienda implica conseguenze assurdamente onerose, in assenza di un'effettiva volontà di evasione. La prassi italiana, sia dell'amministrazione finanziaria che della giurisprudenza, è quella di riqualficare gli atti - nonostante il chiaro disposto dell'attuale articolo 20 della legge di registro - in funzione di elementi extratestuali, per recuperare la detrazione dell'Iva applicata in assenza dell'utilizzo dell'istituto della cessione d'azienda. Ma la norma europea, come interpretata dalla Corte di Giustizia, non intende affatto negare il diritto di detrazione, consentendo l'agevolazione della cessione fuori campo per evitare all'acquirente l'onere di dover finanziare l'Iva sull'operazione.

98 L'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro, un "ospite inatteso" nel dibattito

— *Massimo Sirri, Riccardo Zavatta*

Con l'ordinanza 10283/2022 la Cassazione intende provocare un pronunciamento da parte della Corte di giustizia europea sulla presunta incompatibilità della norma di cui all'articolo 20 del Dpr 131/1986 con le disposizioni della direttiva 2006/112/CE, che consentono di escludere le cessioni di un'universalità totale o parziale di beni dall'ambito delle operazioni rilevanti ai fini Iva. La portata della norma nazionale occupa tuttavia uno spazio che è estraneo alla disciplina Iva e, se mai originerà un intervento della giurisprudenza comunitaria, questo non potrà che sancire la piena autonomia del diritto unionale con riferimento all'Iva.

Presentazione

Benedetto Santacroce
Direttore scientifico Modulo 24 Iva

Il tema dell'irrelevanza Iva delle cessioni d'azienda è stato messo nei mesi scorsi sotto la lente d'ingrandimento dei componenti del Comitato scientifico e del Comitato di redazione perché è un tema particolarmente importante nel nostro sistema. Infatti, qualificare l'operazione quale cessione d'azienda ovvero quale cessione di beni, produce come conseguenze: (i) l'applicabilità o la non applicabilità dell'Iva sull'operazione; (ii) l'applicabilità o la non applicabilità dell'imposta di registro.

Questo doppio effetto (tutto italiano) ha dato luogo a una serie di prese di posizione da parte della giurisprudenza di legittimità e da parte dell'agenzia delle Entrate che, invece di tener conto della sostanza dell'operazione, hanno prediletto gli effetti di gettito che scaturiscono dalle due classificazioni.

A questo proposito è la stessa Corte di Giustizia a richiamarci all'ordine, cercando di ricondurre l'interpretazione Iva a una nozione unionale uniforme di impresa ovvero (riprendendo le parole della Direttiva Iva) di universalità di beni che vengono trasferiti tra le parti.

L'approccio di prediligere la sostanza alla forma ovvero di non condizionare l'interpretazione alle regole imposte dal diritto nazionale uniformandoci a quello unionale sta sempre più prendendo piede, sia per l'azione costante della Corte di Giustizia Ue (si veda per tutte il punto 34 della sentenza del 27 novembre 2003, nella causa C-497/01 - Zita Modes), ma anche per opera del nostro legislatore che ha messo lo specifico principio alla base della legge di delega fiscale.

Oltre al tema della nozione di azienda o ramo d'azienda, l'analisi che abbiamo fatto per giungere al principio di interpretazione, che presentiamo nelle pagine seguenti, ha consentito di portare a unità le regole nazionali con quelle unionali, indagando sui profili soggettivi, oggettivi e territoriali delle transazioni che hanno a oggetto la cessione d'azienda ovvero la cessione di universalità di beni.

Più in dettaglio l'analisi ci ha consentito di evidenziare alcuni principi che vanno considerati allo scopo di qualificare l'operazione quale cessione d'azienda o di universalità di beni, tra questi, senza fini di esaustività, mi piace ricordare i seguenti:

- › le caratteristiche dei beni che si trasferiscono 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 deve essere diretta ad acquisire un'azienda o un'universalità di beni. In particolare, il cessionario deve esprimere una

valutazione di quale sia o sarà la destinazione delle attività acquisite. Per 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 prevista dall'articolo 19 della direttiva Iva, non costituisce 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).*
- › *l'operazione che si realizza coinvolge diverse giurisdizioni sia unionali che extraUe. In questo caso, 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;*
- › *l'operazione si realizza per applicazione di norme e non in base alla libera 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.*

L'analisi puntuale degli elementi sopra indicati li troverete nel principio di interpretazione e nei relativi approfondimenti qui riuniti. Ovviamente il principio di interpretazione non costituisce un risultato immodificabile, ma costituisce un punto di arrivo a cui siamo giunti, ma che, anche attraverso il vostro contributo, può essere ulteriormente avvalorato ovvero integrato. Quindi la mia speranza è che la lettura del fascicolo, oltre a potervi aiutare nell'analisi dei casi che dovrete esaminare o realizzare, possa essere anche di stimolo per ulteriori approfondimenti che vorrete condividere con noi.