

Accertamento

IMMOBILE STRUMENTALE

CESSIONE SIMULATA

di Emanuele Rossi

SIMULAZIONE di UN CONTRATTO di CESSIONE di AZIENDA

Con la Sentenza n. 30.1.2007, n. 1913, la Corte di Cassazione individua gli **elementi probatori** che l'ente accertatore deve fornire per la **dimostrazione dell'avvenuta simulazione** da parte del contribuente di un **contratto di cessione di immobile strumentale** in luogo di un contratto di **cessione d'azienda**.

In particolare, la Sentenza esprime il principio secondo il quale l'Agenzia delle Entrate **non può ipotizzare** la dissimulazione di un contratto di cessione d'azienda attraverso la **sola vendita del compendio immobiliare** avvenuta tra due imprese, **senza** accertare anche un **effettivo trasferimento di relazioni finanziarie e commerciali** tali da configurare il **trasferimento** di un «**complesso organizzato**» di beni ex art. 2555 c.c.

PRESUPPOSTI DIVERSI di IMPOSIZIONE

Com'è noto, l'art. 2, co. 3, lett. b), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ❶ 202] prevede la **non rilevanza** ai fini Iva della **cessione d'azienda**, per la quale, ai sensi dell'art. 51, D.P.R. 26.4.1986, n. 131 [CFF ❶ 2051], è prevista la tassazione tramite **imposta proporzionale di registro** applicata sul **valore complessivo dei beni ceduti**, compreso l'**avviamento**, al **netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie**.

A seconda che si tratti di **cessione di immobile strumentale** o di **cessione d'azienda**, diversa risulta, quindi, la normativa da applicare in merito all'imposizione indiretta: la **sola cessione dell'immobile strumentale** è soggetta al **regime ordinario di esenzione Iva** di cui all'art. 10, co. 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 210],

Secondo la Cassazione, l'Agenzia delle Entrate non può sindacare la tipologia dell'operazione posta in essere

all'**imposta fissa di registro** a € **168,00** e alle imposte **ipotecaria e catastale** rispettivamente al **3%** e **1%**.

La **cessione d'azienda non** è rilevante ai fini Iva, ma sconta l'**imposta proporzionale di registro**, nonché le imposte **ipotecaria e catastale** rispettivamente al **3%** e all'**1%** in presenza di **beni immobili**.

Per quanto riguarda la **tassazione diretta**, in entrambi i casi l'**imponibile** sarà dato dalla **differenza tra il valore normale** (determinato ex art. 9, co. 2 e 3, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ❷ 5109]) ed il **costo originario d'acquisto dei beni ceduti**, con l'ulteriore problematica della **quantificazione dell'avviamento** nel caso della cessione d'azienda.

Detto questo, sebbene la norma per l'individuazione dell'obbligazione tributaria sia nota, a volte è **incerta** la sua **concreta applicazione**, stante la **frequenza** con cui gli organi verificatori contestano contratti di compravendita aventi ad oggetto immobili strumentali, in quanto ritenuti **simulazioni di contratti di cessione d'azienda**, con tutti gli effetti che ne derivano, quali l'obbligo di corrispondere **interessi e sanzioni** sulla **maggiore imposta di registro** liquidata.

Ma quale è la **linea di demarcazione** tra **cessione di immobile strumentale** e **cessione d'azienda**?

Ai sensi dell'art. 2555 c.c., per «**azienda**» si intende «il **complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa**».

Si nota che con tale definizione il Legislatore ha individuato nell'**imprenditore** l'«**organizzatore**», ossia il **procacciatore** e l'**assemblatore** di **singoli beni** che, inseriti in un contesto unitario da lui definito, danno la sinergia positiva atta alla creazione di valore: l'azienda.

Prendiamo ad esempio il caso di un capannone industriale. Questo, se privato dell'«**anima commerciale**» impressagli dall'imprenditore, non è che un **bene** che deve il suo valore a due fattori, ovvero alla **quotazione** avuta nel **mercato immobiliare** e al fatto di essere **potenzialmente idoneo** ad essere inserito in un **ciclo produttivo**, quale fattore a fecondità

PRIMO PIANO

ripetuta di quel complesso unitario di beni individuato dal 2555 c.c.

Ma se lo stesso capannone fa già parte di un **complesso aziendale**, allora il suo valore non può prescindere dagli **altri fattori** che **concorrono** al **ciclo produttivo**, e la sua valutazione sarà influenzata dal *goodwill* o dal *badwill* generato dalle sinergie sopra richiamate.

In particolare, in caso di *goodwill* realizzabile dalla cessione dell'azienda, occorre fare un **distinzione** con quello che è invece il **valore addizionale** al valore di mercato dato dal **mero potenziale inserimento** nel **ciclo produttivo** dell'immobile privo di «anima commerciale», in quanto il primo, facendo riferimento all'**azienda**, costituisce **avviamento**, mentre il secondo è solo il **riconoscimento del plusvalore addizionale** al valore corrente che il mercato dà ad una particolare categoria di beni strumentali.

Tale assunto è molto importante e costituisce il fondamento della pronuncia della Suprema Corte in commento.

Azienda e singolo bene strumentale differiscono, quindi, rispettivamente per la **complessità** e l'**unitarietà** che li caratterizza, concetti approfonditi dalla Corte di Cassazione appunto con la Sentenza 1913/2007 in esame.

POSIZIONE della CORTE di CASSAZIONE

La Suprema Corte, con la Sentenza in commento, stabilisce quale **criterio generale** per l'individuazione di una **cessione d'azienda** la compravendita di un **complesso aziendale**, seppur **solo potenzialmente idoneo** allo svol-

gimento dell'**attività d'impresa**, **non rilevando** a tal proposito la cessione del **singolo immobile** atto ad essere inserito *ex post* nell'organizzazione produttiva della parte acquirente.

Per quanto concerne i fatti oggetto del caso di specie, una S.r.l. aveva acquistato da un'altra società un **complesso immobiliare** adibito ad **albergo** tramite un atto assoggettato ad **imposta fissa di registro** e ad **Iva**.

Successivamente, a seguito di **accesso fiscale** nella sede legale della **società acquirente**, erano state riscontrate fatture di mobili ed attrezzature emesse da fornitori vari in epoca successiva al rogito notarile e beni di altra natura supposti ceduti insieme all'immobile, per cui l'Ufficio, ipotizzando una **cessione d'azienda**, aveva emesso avviso di liquidazione di imposta suppletiva di registro.

Parimenti, l'Agenzia aveva negato il **rimborso del credito Iva** ritenuto spettante dalla società ai sensi dell'art. 30, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 230], «*per difetto dei presupposti indicati nella norma in quanto non maturato per l'acquisto di un bene strumentale*».

Avverso tale atto di diniego la società aveva proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale, lamentando l'acquisto non di un complesso di beni ai sensi del 2555 c.c., ma solo del **compendio immobiliare**. La Commissione lo aveva accolto, con decisione poi confermata in appello.

In particolare, la Commissione tributaria regionale di Roma ha espresso una considerazione molto interessante, ripresa in pieno dalla Suprema Corte in sede di giudizio di legittimità. Tale considerazione, che riguarda nello

specifico un **immobile strumentale**, può estendersi alla **cessione** di ogni altro bene strumentale, ed è riportata nei motivi della decisione della Suprema Corte in commento.

Afferma la Cassazione che in presenza di **cessione** di un **singolo immobile strumentale**, quando **non** vi sia la **contestuale** cessione di **relazioni finanziarie, commerciali o personali**, o di **altri beni**, atta comunque a configurare la cessione di un **complesso di beni** organizzato all'esercizio di impresa ex 2555 c.c., l'Agenzia **non può** emettere un **avviso di accertamento** ipotizzando una cessione d'azienda.

L'Agenzia non può, afferma ancora la Suprema Corte, **sindacare la tipologia** dell'operazione effettuata; sta al **cessionario**, una volta ricevuto l'immobile, effettuare la **scelta più conveniente** dal punto di **vista imprenditoriale**, vale a dire utilizzarlo nella propria attività di impresa, che può coincidere o meno con quella svolta dall'impresa cedente, oppure destinarlo ad altro uso.

In conclusione occorre verificare se ciò che si trasferisce è **già un'azienda**, seppure non operativa, oppure un **bene potenzialmente inseribile** in un complesso di beni atto all'esercizio dell'impresa.

Nel primo caso ci troviamo di fronte ad una cessione d'azienda, nel secondo ad una **cessione di bene strumentale** per la quale operano le **ordinarie regole** in materia di Iva e di imposte sui redditi.

Tale sentenza, favorevole al contribuente, **consolida** l'orientamento espresso negli ultimi tempi da dottrina e giurisprudenza.