



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Cessione d'azienda: imposta di registro doppia se si cedono anche i contratti d'affitto (Nota alla sentenza della Corte Suprema di Cassazione, Sezione tributaria civile, 4 maggio 2009 n.10180)

di Carlo Magri

Dottore di ricerca in "Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie e tributarie"

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

Autonoma tassazione, a meno che la connessione non sia necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico.

In presenza di più atti in un medesimo documento, ciascuno di essi soggiace all'imposta di registro, fatta salva l'ipotesi di connessione negoziale unitaria e non scindibile tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni.

Tale eccezione non scatta se la connessione non è giuridicamente oggettiva ma trova origine nella volontà delle parti.

Così si è espressa la Corte di Cassazione, con la sentenza n.10180/2009, decidendo su una controversia sorta dall'impugnazione, da parte di una S.p.A., dell'avviso di liquidazione del tributo, addebitato dall'Amministrazione Finanziaria per la cessione dei contratti di locazione degli immobili nei quali si svolgeva l'attività di impresa, intervenuta in occasione della cessione di azienda già sottoposta a registrazione.

Il ricorso del Fisco, soccombente nei primi due gradi di giudizio, ero stato accolto dalla Commissione tributaria centrale. Contro tale decisione la S.p.A. proponeva ricorso in Cassazione, affermando come tra le parti fosse intervenuto un unico negozio di cessione di azienda, uno degli effetti del quale era stato il trasferimento di alcuni contratti di locazione, con conseguente assoggettamento ad imposta di registro della cessione di azienda unitariamente intesa ed impossibilità di applicare separatamente il tributo sulla cessione dei contratti di locazione.

La società faceva, altresì, presente che il subingresso nei contratti di locazione si poneva quale estrinsecazione di un effetto legale del contratto di cessione, non derivante da una valutazione di convenienza in senso economico, ma inscindibilmente connesso alla cessione di azienda medesima.

Secondo quanto disposto dall'articolo 20 del D.P.R. n.634/1972 *"se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che da luogo all'imposizione più onerosa"*.

In base ad un orientamento consolidato (Cass. n.10789/2004), quindi, per ritenere necessariamente connesse e derivanti più disposizioni contenute nello stesso atto occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra, non essendo, inoltre, sufficiente che tale legame si evinca esclusivamente dalla volontà delle parti di considerarle come reciprocamente coordinate e concepite come conseguenza le une dalle altre. La connessione deve essere, cioè, necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non come connessione voluta dai contraenti. Deve sussistere, in definitiva, una oggettiva necessità giuridica e contrattuale di connessione, a nulla rilevando l'esistenza di una mera connessione soggettiva (Cass. 13 febbraio 1951; Cass. 20 marzo 1972 n.844; Cass. 5 luglio 1973 n.1886).

La Suprema Corte, anche in questo caso, non si è discostata da tale orientamento, risultando esso conforme alla lettera ed alla *ratio* della norma.

Sotto il primo profilo, invero, basti il richiamo all'avverbio "necessariamente" utilizzato dal legislatore proprio per escludere che la connessione tra più disposizioni possa essere quella che trovi la sua fonte nella mera volontà delle parti, e non in una imprescindibile ed oggettiva esigenza indotta dalla natura stessa delle disposizioni.

Quanto al secondo profilo, e ad ulteriore sostegno della tesi della pluralità di imposizione, si è osservato come l'imposta di registro sia un'imposta d'atto, con ciò intendendosi che si tratta di un tributo commisurato all'atto sottoposto a registrazione e che esso trova applicazione in occasione della stipula di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva.

Pertanto, laddove un documento contenga una pluralità di atti, ciascuno espressione di capacità contributiva, è ragionevole ritenere che l'imposta si applichi ad ognuno di essi.

A tale regola, di carattere generale, fa eccezione il solo caso in cui, come sopra precisato, più atti risultino così intrinsecamente connessi tra loro da risultare rivolti alla realizzazione di una vicenda giuridica unitaria ed inscindibile.

La Corte, pertanto, ha giudicato corretta la ricostruzione operata dalla C.T.C. che aveva ritenuto le disposizioni riguardanti, rispettivamente, la cessione di azienda e la cessione dei contratti di locazione tali da non derivare "necessariamente" le une dalle altre, così da risultare inscindibilmente connesse, per virtù di norma di legge o per loro intrinseca natura, bensì connesse in maniera "soltanto occasionale".

Conseguentemente, le stesse risultano espressione ciascuna di autonoma capacità contributiva, da cui discenderebbe la conformità della duplice tassazione alla *ratio* della norma

impositiva.

Da ultimo, la Cassazione ha sottolineato la distinzione, in tema di registrazione di atti che contengono più disposizioni, tra l'ipotesi di atto complesso ed il diverso caso del collegamento negoziale.

La Corte ha precisato che l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni che in esso confluiscono sono rette da un'unica causa, e quindi derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Viceversa, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (Cass. 6 settembre 1996 n.8142).

In conclusione, quindi, secondo la Corte quando in un solo documento è racchiusa una pluralità di disposizioni, l'imposta di registro si applica distintamente a ciascuna di esse, fatta eccezione per il caso in cui le diverse disposizioni derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre.

Tale eccezione, necessariamente di stretta interpretazione, ricorre solo allorquando è la volontà della legge o l'intrinseca natura delle diverse disposizioni a determinare tra esse un rapporto di connessione oggettiva, necessaria ed inscindibile, e non anche quando quel rapporto trovi origine nella volontà delle parti.

Il "rapporto di connessione", rilevante ai fini dell'assoggettamento ad un'unica tassazione, non può cogliersi nella relazione pur esistente tra più disposizioni aventi diversa funzione, e collegate soltanto per volontà delle parti, come nel caso di atto di cessione di azienda e di contestuale clausola espressa di cessione dei contratti di locazione degli immobili in cui si svolge l'attività d'impresa.

Sent. n.10180 del 4 maggio 2009 (ud. del 22 aprile 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria

- Pres. Cicala, Rel. Giacalone

Imposta di registro - Locazione ed affitto - Corrispettivo - Negozio complesso - Negozi collegati - Regime tributario - D.P.R. n.634 del 1972, art. 20 - L. n.19 del 1963, art. 5

La determinazione del *quantum* del tributo costituito dall'imposta di registro - imposta d'atto - è conseguenza della natura dell'atto sottoposto a registrazione qualificato come indice di capacità contributiva. In presenza di più atti in un medesimo documento ciascuno soggiace al trattamento tributario al medesimo riservato, fatta salva l'ipotesi di connessione negoziale unitaria e non scindibile tale da escludere l'autonoma rilevanza fiscale delle singole disposizioni.

Svolgimento del processo

La controversia concerne l'impugnativa proposta dalla società sopra indicata avverso l'avviso di liquidazione per supplemento d'imposta di registro, riguardante l'applicazione del tributo alla cessione dei contratti di locazione degli immobili, in cui era svolta l'attività d'impresa, intervenuta in occasione della cessione d'azienda originariamente sottoposta a registrazione.

Il ricorso veniva accolto dalla C.T. di primo grado, sul presupposto che la cessione dei contratti di locazione fosse da considerarsi imposta *ope legis* L. n.19 del 1963, ex art. 5 e la decisione era confermata dalla C.T. di secondo grado, sia pure richiamando esclusivamente la disciplina dell'art. 2558 c.c. sulla successione nei contratti relativi all'azienda ceduta.

La C.T.C., invece, con la decisione indicata in epigrafe, accoglieva l'impugnazione dell'Ufficio, sul presupposto che l'unico parametro normativo di riferimento per la soluzione della controversia fosse il D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, secondo cui solo la "natura intrinseca" delle disposizioni contenute nel medesimo atto consente di stabilire se esse siano, agli effetti fiscali, autonome le une dalle altre. Nell'ipotesi, costituiva dato di comune esperienza che la cessione delle locazioni consegue esclusivamente ad un calcolo di convenienza dei contraenti, e in particolare del cessionario, circa la prosecuzione dell'attività negli stessi o in altri locali. In materia non era quindi ravvisabile, in linea di principio, un nesso di necessaria derivazione tra la clausola contrattuale di cessione dell'azienda e quella, meramente aggiuntiva, di cessione dei contratti di locazione; né la società contribuente cessionaria aveva mai dedotto che la disponibilità dei locali della cedente era per essa condizione indefettibile per il consenso all'acquisto dell'azienda.

Avverso tale sentenza, la società propone ricorso per cassazione con due motivi, illustrati con

memoria. L'amministrazione, in controricorso, chiede dichiararsi inammissibile o, comunque, rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, la società denuncia violazione del D.P.R. n.634 del 1972, art. 2, parte prima, tariffa allegata, del combinato disposto art. 5, parte prima, di detta tariffa e 29 del citato decreto, degli artt. 2555 e 2558 c.c. e degli artt. 20 e 22, predetto decreto. Lamenta che la C.T.C., avrebbe erroneamente ritenuto che tra le parti sarebbero intervenuti due negozi diversi contenuti in un'unica scrittura (così erroneamente negando che tra le due asserite disposizioni esistesse, nell'indagine condotta ai fini dell'art. 20, D.P.R. *cit.*, applicabile solo in caso di disposizioni negoziali autonome contenute in un unico atto, un nesso di necessaria derivazione); mentre sarebbe tra esse intervenuto un unico negozio di cessione d'azienda, nel cui ambito sarebbe stato solo menzionato uno degli effetti legali del medesimo, quale il trasferimento di alcuni contratti di locazione, che si sarebbe comunque prodotto (in assenza di pattuizione contraria) a mente dell'art. 2558 c.c. e L. n.19 del 1963, art. 5 con conseguente assoggettamento ad imposta di registro della cessione d'azienda unitariamente intesa ed impossibilità d'applicare separatamente l'imposta sulla cessione dei contratti di locazione, prendendo come base imponibile il corrispettivo pattuito per la locazione.

Con il secondo, subordinato, motivo, la società contribuente, denunciando violazione del D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, dopo aver ripercorso il tenore letterale e il senso di tale disposizione in rapporto alla disciplina della cessione d'azienda, lamenta che la C.T.C., avrebbe erroneamente ritenuto non ravvisabile, in linea di principio, un nesso di necessaria derivazione tra la clausola contrattuale di cessione dell'azienda e quella che prevedeva anche la cessione del contratto di locazione. Inoltre, essendo il subentro nelle locazioni solo l'esplicitazione di un effetto legale del contratto di cessione, non deriverebbe da una "valutazione di convenienza" in senso economico, ma sarebbe inscindibilmente connesso alla cessione dell'azienda, come era evidente, trattandosi di "grandi magazzini".

I motivi – che possono essere trattati congiuntamente, stante l'intima connessione logica ed essendo entrambi incentrati sulla critica alla ritenuta autonomia, almeno ai fini tributari, della cessione dei contratti di locazione operata in occasione della cessione – sono infondati.

Il D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, sul quale si incentrano entrambe le censure, sotto il titolo "Atti che contengono più disposizioni", ai primi due commi così testualmente recita:

“1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto.

2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa”.

Esso, fedelmente ripreso nel testo del D.P.R. n.131 del 1986, art. 21, ricalca, nella sostanza, la norma del R.D. n.3269 del 1923, art. 9, differenziandosi soltanto per la scelta operata dal legislatore, con riferimento all'ipotesi del secondo comma, di esplicitare meglio a quale delle più disposizioni dovesse farsi riferimento nell'applicazione dell'imposta, utilizzando l'espressione “più onerosa”, in luogo di quella “più grave” adoperata nel testo abrogato, nell'intento di chiarire definitivamente che si deve aver riguardo al risultato finale dell'imposizione, piuttosto che al diverso livello dell'aliquota applicabile. Ciò consente, data la penuria di precedenti giurisprudenziali di legittimità in materia, di far riferimento anche alla giurisprudenza formatasi nella vigenza della precedente legislazione. Viene in rilievo, così, un orientamento abbastanza risalente e consolidato di questa Corte nel senso che, per ritenere necessariamente connesse e derivanti più disposizioni contenute nello stesso atto, occorre che non si possa concepire l'esistenza dell'una se si prescinde dall'altra e non basta che la volontà delle parti le abbiano considerate come reciprocamente coordinate e concepite come conseguenza le une dalle altre. La connessione, cioè, deve essere assolutamente necessaria per esigenza obiettiva del negozio giuridico e non già una connessione voluta dai contraenti; deve sussistere “una oggettiva necessità giuridica e contrattuale di connessione o compenetrazione, a nulla rilevando l'esistenza di una mera connessione soggettiva” (Cass. 13 febbraio 1951; Cass. 20 marzo 1972 n.844; Cass. 5 luglio 1973 n.1886). Da tale orientamento non vi è motivo di discostarsi nel caso in esame, risultando esso conforme alla lettera ed alla ratio della norma.

Sotto il primo profilo, invero, basti il richiamo all'avverbio “necessariamente” utilizzato dal legislatore proprio per escludere che la connessione tra più disposizioni rilevante ai fini e per gli effetti di cui al cit. art. 20 possa essere quella che trovi la sua fonte nella mera volontà delle parti, e non in una imprescindibile e oggettiva esigenza indotta dalla natura stessa delle disposizioni (Cass. 7 giugno 2004 n.10789).

Quanto al secondo profilo, si consideri che l'imposta di registro è denominata imposta d'atto per indicare che si tratta di un tributo che si commisura all'atto sottoposto a registrazione, e trova applicazione in occasione della stipula o della formazione di atti a contenuto economico, in quanto assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva. Quando un documento

contenga più “atti”, ciascuno espressione di capacità contributiva, è normale e ragionevole che l'imposta si applichi distintamente ad ognuno di essi, della qual cosa vi è conferma, oltre che nell'art. 20, comma 1 in esame, nelle disposizioni di cui agli artt. 21, 22 e 24 (ora D.P.R. n.131 del 1986, artt. 22, 23 e 25). Alla suddetta regola può fare eccezione solo il caso in cui più atti risultino così intrinsecamente connessi tra loro da risultare rivolti alla realizzazione di una vicenda giuridica unitaria ed inscindibile, perché nell'ipotesi così formulata la connessione tra gli atti risulta tale da non consentire di ritenere ciascuno di essi espressione di autonoma capacità contributiva (Cass. n.10789/04, *cit.*, in motivazione). Orbene, se con il termine “disposizione” la norma, nel caso di atto giuridico di natura privatistica intende inequivocabilmente riferirsi al concetto di “negozio giuridico” (così Cass. 19 novembre 1987 n.8508), è da escludersi che il riferimento possa intendersi fatto alle singole obbligazioni che nell'atto trovino la loro fonte unitaria. Ciò precisato emerge a questo punto con sufficiente chiarezza che non è incorsa in errore la C.T.C. nell'inquadrare la fattispecie nella previsione del D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, comma 2.

Correttamente la C.T.C., ha escluso che, sulla qualificazione del nesso di necessaria derivazione della cessione delle locazioni dalla cessione di azienda, potessero influire la L. n.19 del 1963 e l'art. 2558 c.c. sia perché entrambe (e non solo la L. del 1963, come affermato dalla C.T.C.) si limitano a svincolare il transito del contratto di locazione dei locali aziendali dal consenso del locatore ceduto, sia perché, quanto all'art. 2558 c.c., l'effetto naturale del negozio di trasferimento d'azienda, consistente nella successione *ex lege* nei contratti, non è “necessario”, potendo essere escluso dalla diversa pattuizione delle parti. Del resto, la *ratio* del descritto effetto naturale del negozio traslativo consiste proprio nel preservare l'efficienza produttiva del complesso ceduto; con la conseguenza che la C.T.C. ha congruamente collegato alla convenienza economica del nuovo titolare dell'azienda – interessato ad assicurarsi l'effettivo avviamento – la scelta circa la concreta effettuazione (o mantenimento) del subentro nei contratti aziendali. Altrettanto correttamente, quindi, la C.T.C., ha considerato il caso scrutinato in base al D.P.R. n.634 del 1972, art. 20 ed ha verificato se le molteplici disposizioni di cessione – contenute nell'atto oggetto di registrazione e riguardanti nel primo caso il trasferimento dell'azienda, e nel secondo caso la sola cessione dei contratti di locazione – potessero ritenersi tali da derivare necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, e la risposta non ha potuto che essere negativa, presentando esse funzione diversa, e risultando, inoltre, niente affatto necessariamente derivanti, per la loro intrinseca natura, l'una

dall'altra, ma piuttosto al più interdipendenti. Le due disposizioni, correttamente individuate, non possono ritenersi necessariamente derivanti l'una dall'altra, così da risultare inscindibilmente connesse, per virtù di norma di legge o per la loro intrinseca natura, bensì connesse in maniera soltanto occasionale. Esse, inoltre, risultano espressione ciascuna di autonoma capacità contributiva, onde la conformità della duplice tassazione alla *ratio* della norma impositiva.

Come questa Corte ha già avuto modo di confermare anche in epoca più recente, sia pure con riferimento alla differente ipotesi di pattuizioni diverse contenute in concordato fallimentare enunciato con il provvedimento di omologazione, ma pur sempre avuto riguardo al dettato del D.P.R. n.634 del 1972, art. 20, la dipendenza e connessione intrinsecamente necessaria tra pattuizioni sussiste quando delle une non si possa concepire l'esistenza se si prescinde dalle altre, "con esclusione della volontà delle parti che le abbiano poste come reciprocamente condizionate o connesse e dipendenti, ovvero quando sia configurata dalla legge, e non dalla volontà delle parti, una necessaria concatenazione giuridica di elementi dispositivi in un unico rapporto giuridico tassabile in sede di registrazione" (così Cass. 11 agosto 1932, n.4520). Analogamente deve escludersi una connessione necessaria tra le molteplici disposizioni di cessione oggetto dell'atto registrato, dato che l'interdipendenza esistente tra esse ha origine, come si è visto, da una chiara valutazione di convenienza economica.

In applicazione dei medesimi principi va ricordata anche la distinzione operata da questa S.C. in tema di registrazione di atti che contengano più disposizioni, tra l'ipotesi dell'atto complesso e il ben diverso caso del collegamento negoziale: l'atto complesso va assoggettato ad un'unica tassazione di registro, in quanto le varie disposizioni che in esso confluiscono sono rette da un'unica causa, e quindi derivano necessariamente, per loro intrinseca natura, le une dalle altre. Viceversa, le disposizioni che danno vita ad un collegamento negoziale, ma sono rette da cause distinte, sono soggette ciascuna ad autonoma tassazione, in quanto la pluralità delle cause dei singoli negozi, ancorché funzionalmente collegate dalla causa complessiva dell'operazione, essendo autonomamente identificabili, portano ad escludere che le disposizioni rette da cause diverse possano ritenersi derivanti, per loro intrinseca natura, le une dalle altre (Cass. 6 settembre 1996 n.8142, richiamata anche da parte ricorrente). Pertanto, va ribadito che il citato art. 20 contiene, al comma 1, una regola generale, secondo la quale quando in un solo documento è racchiusa una pluralità di disposizioni, l'imposta di registro si applica distintamente a ciascuna di esse; e al secondo comma un'eccezione per il caso in cui le diverse

disposizioni derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre. Tale eccezione, necessariamente di stretta interpretazione, ricorre solo allorquando è la volontà della legge o l'intrinseca natura delle diverse disposizioni a determinare tra esse un rapporto di connessione oggettiva, necessaria e inscindibile, e non anche quando quel rapporto trovi origine nella volontà delle parti. Un rapporto di connessione di quel genere non può cogliersi nella relazione pur esistente tra più "disposizioni" aventi diversa funzione, e collegate soltanto per volontà delle parti, come nel caso di atto di cessione di azienda e contestuale clausola espressa di cessione dei contratti di locazione degli immobili in cui si svolge l'attività d'impresa.

Ricorrono giusti motivi, in considerazione, tra l'altro, della natura della controversia, per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. - Rigetta il ricorso. Compensa le spese.