

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. – La MAX TYRE Srl impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Viterbo l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva accertato a carico della società maggiori imponibili ai fini Ires e Irap per l'anno d'imposta 2016 e proceduto al recupero nei suoi confronti dell'Iva illegittimamente detratta in relazione ad un acquisto di pneumatici che era stato riqualificato dall'Ufficio come cessione di ramo d'azienda, e quindi da sottoporre ad imposta di registro in misura proporzionale e non già ad Iva in virtù del principio di alternatività tra i due tributi.
2. – Il Giudice di prime cure accolse il ricorso limitatamente al recupero dell'Iva.
3. – La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, investita dell'appello principale dell'Agenzia delle entrate e di quello incidentale della contribuente, accolse il primo e respinse il secondo, evidenziando, per quanto ancora interessa in questa sede, che la controversa cessione di merci formava un tutt'uno con la contestuale cessione di ramo d'azienda stipulata tra le stesse parti sicché, proprio in quanto compartecipe della medesima natura di trasferimento d'azienda, tale atto doveva essere assoggettato ad imposta di registro, restando di contro escluso dal campo di applicazione dell'Iva.
4. – Avverso tale ultima pronuncia la MAX TYRE Srl ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, avendo la Corte regionale omesso di motivare in ordine alla dedotta questione della violazione dell'art. 163 Tuir, violazione commessa dall'Ufficio nel momento in cui ha recuperato dalla cessionaria la stessa Iva che, in relazione alla medesima operazione di cessione, la cedente aveva già versato.
2. – Il motivo è inammissibile, e comunque infondato.

L'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., come riformulato ex art. 54 D.L. n. 83 del 2012, prevede un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia formato oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (nel senso che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); va peraltro escluso che tale omesso esame possa riguardare l'argomentazione della parte la quale, svolgendo le proprie tesi difensive, non fa che manifestare il proprio pensiero sulle conseguenze di un certo fatto o di una determinata situazione giuridica (Cass. n. 2961/2025).

Nel caso in esame la ricorrente si duole dell'omesso esame non già di un fatto storico, ma di una propria argomentazione difensiva volta a contrastare la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato sotto il profilo della violazione del divieto, sancito dall'art. 163 Tuir, di pluralità d'imposizione in dipendenza dello stesso presupposto.

La questione così posta, peraltro, è stata specificamente esaminata dalla sentenza d'appello la quale, richiamando alcuni precedenti di questa Corte, ha escluso qualsiasi rischio di indebito arricchimento dell'erario, evidenziando che in caso di addebito di Iva non dovuta al cessionario, questi non ha diritto alla detrazione dell'Iva applicata ma può chiedere al cedente il rimborso dell'imposta versatagli in rivalsa, mentre il cedente, a sua volta, può chiedere all'erario il rimborso dell'imposta non dovuta.

3. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio poiché la sentenza impugnata, nel sostenere che la contestata cessione ha

riguardato l'intero magazzino, non ha considerato che, come rilevato dalla stessa Amministrazione finanziaria in sede di verifica, ad essere stata ceduta era stata solo una parte di esso dell'ammontare di Euro 499.034,26, essendo rimasta nella disponibilità della cedente una giacenza di magazzino del valore di Euro 73.913,74.

4. – Il motivo è inammissibile, e comunque infondato.

È innanzitutto inammissibile per mancanza di decisività della questione giacché, indipendentemente dal fatto che la cessione comprendesse l'intero magazzino della cedente o soltanto una sua parte, la Corte regionale ha in sostanza ritenuto, ponendolo a fondamento della sua decisione, che le merci cedute fossero, secondo la comune volontà delle parti contraenti, incluse nel ramo d'azienda oggetto di trasferimento, sicché la loro cessione, in virtù della sua natura, era esclusa dal campo di applicazione Iva.

Il motivo è anche infondato poiché la sentenza impugnata ha specificamente esaminato il fatto in questione, evidenziando, dapprima, che nel contratto di cessione di ramo d'azienda, al punto 2.2, le parti avevano convenuto che "l'intero magazzino pneumatici" sarebbe stato acquistato dalla MAX TYRE Srl al prezzo di costo storico; e concludendo, poi, che la cessione del ramo comprendeva "anche la merce (pneumatici nuovi) in magazzino". Dalla sentenza d'appello emerge, dunque, chiaramente che il magazzino oggetto di trasferimento era costituito soltanto da pneumatici (nuovi), ciò che non è affatto in contrasto con il fatto, rilevato anche in sede di verifica, che la cedente conservasse per sé una piccola giacenza di magazzino, sulla cui esatta composizione, peraltro, la ricorrente nulla ha dedotto.

5. – Con il terzo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986 poiché la sentenza impugnata ha qualificato l'atto in contestazione come cessione di ramo d'azienda valorizzando a tal fine elementi e circostanze ad esso estranei, in contrasto con la giurisprudenza della Corte costituzionale, secondo la quale nell'interpretazione dell'atto non può farsi ricorso ad elementi extratestuali o ad atti collegati.

6. – Il motivo è infondato, dovendo tuttavia correggersi, ai sensi dell'art. 384, ult. comma, c.p.c., la motivazione della sentenza impugnata.

6.1. – Questa Corte ha già avuto modo di chiarire che, a seguito della modifica dell'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986 operata con la legge n. 205 del 2017, Iva e imposta di registro si fondano su presupposti impositivi diversi: nell'un caso assume rilievo l'operazione economica in concreto realizzata, nell'altro rileva invece solamente la specifica connotazione (e riconduzione ad uno schema legale) dell'atto giuridico da registrare, irrilevante, di per sé, la complessiva fattispecie sostanziale.

Dalla diversità dei presupposti impositivi tra Iva e imposta di registro per la vigente disciplina deriva, necessariamente, la diversità dei relativi accertamenti. Pertanto, l'accertamento dell'imposta di registro – e la sua determinazione in misura fissa o proporzionale – non refluiscie sulla debenza o meno dell'Iva, la cui valutazione resta autonoma ed ancorata al complessivo contesto in cui si inserisce l'operazione (e non riguarda l'atto). Ne deriva, in particolare, che i limiti probatori ex art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986 (il solo dato testuale dell'atto) riguardano solo l'imposta di registro e non rilevano ai fini dell'accertamento dell'Iva.

Si è così affermato che in tema di Iva, l'accertamento diretto a qualificare una operazione economica come una cessione d'azienda è operato effettuando una valutazione globale di tutte le circostanze del caso di specie, non applicandosi i limiti probatori di cui all'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986, previsti solo ai fini della determinazione dell'imposta di registro, e non rilevando il principio di alternatività di cui all'art. 40 D.P.R. cit., che pone un nesso funzionale unilaterale tra Iva e imposta di registro per la sola ipotesi in cui sia accertata la debenza dell'Iva, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Può allora affermarsi che nel caso in esame, riguardando la controversia esclusivamente l'Iva, la qualificazione dell'operazione doveva essere compiuta tenendo conto del profilo causale, ovvero della funzione economica in concreto realizzata dalle parti quale evincibile da tutte le circostanze rilevanti, senza che potessero operare i limiti probatori di cui al citato art. 20, specificamente riguardante la sola imposta di registro (Cass. n. 12450/2024).

La sentenza impugnata, pur avendo provveduto alla qualificazione dell'operazione in contestazione sulla scorta di quanto previsto dall'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986, ha cionondimeno tenuto conto della formulazione dell'art. 20 ante novella, ritenendo cioè che occorresse ricercare, in ogni caso, quale fosse la reale operazione economica sottostante (la causa concreta), e così finendo, in sostanza, per identificare il presupposto impositivo da accertare per l'imposta di registro in quello stesso richiesto per l'Iva. Così facendo, la sentenza, pur sulla base di una motivazione imprecisa, si è posta in linea con i principi giurisprudenziali sopra riportati, i quali consentono di condurre l'accertamento in materia di Iva a prescindere dai limiti probatori, fondati sui dati meramente testuali, posti dall'attuale art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986, che, pertanto, non può in alcun modo considerarsi violato.

Richiamando "la centralità dell'elemento funzionale" e qualificando su tale base la controversa operazione negoziale come cessione di ramo d'azienda – come tale esclusa dal campo di applicazione Iva in virtù di quanto previsto dall'art. 2, comma 2, lett. b), D.P.R. n. 633 del 1972 – la Corte regionale ha quindi operato nel pieno rispetto dei parametri valutativi in materia di Iva quali dianzi chiariti.

6.2. – Per completezza, si osserva che, anche nell'ipotesi in cui la qualificazione dell'operazione di cui trattasi avesse dovuto essere condotta sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986 nella nuova formulazione dovuta alla novella del 2007, la lamentata violazione di tale norma andrebbe comunque esclusa.

Secondo il più recente indirizzo di questa Corte, "in tema di imposte di registro, ipotecaria e catastale, il criterio interpretativo fissato dall'art. 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, nella formulazione successiva alla L. n. 205 del 2017, a cui ex art. 1, comma 1084, della L. n. 145 del 2018 va riconosciuta efficacia retroattiva, deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, pur non essendo tenuta a conformarsi alla qualificazione attribuita dalle parti, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, fatte salve le diverse ipotesi espressamente regolate" (v. Cass. n. 2677/2022, recante un'articolata ricognizione dell'evoluzione normativa che ha investito l'art. 20 cit. e della conseguente evoluzione del pensiero giurisprudenziale sul tema, anche alla luce di due pronunce della Corte costituzionale; v. anche Cass. n. 9065/2021).

In altri termini, la nuova e più ristretta formulazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986, quale dovuta all'art. 1, comma 87, lettera a), legge n. 205 del 2017, applicabile retroattivamente anche ad avvisi emessi precedentemente, impone di procedere alla qualificazione giuridica dell'atto da sottoporre a registrazione limitando l'indagine alla disamina del solo atto presentato, esclusa ogni considerazione di quegli eventuali elementi meta-testuali e di collegamento negoziale attraverso i quali sarebbe possibile ricostruire una diversa portata economica dell'operazione. La valorizzazione di un diverso atto è possibile, ma solo qualora esso sia avvinto a quello oggetto di esame da un collegamento ricavabile ex actis.

Nel caso di specie, la sentenza impugnata ha dato tra l'altro rilievo, ai fini della qualificazione della cessione di merci quale trasferimento di ramo d'azienda, ad una specifica pattuizione, contenuta nell'accordo di cessione di ramo d'azienda, che prevedeva il trasferimento, da perfezionarsi con atto in pari data, dell'intero magazzino pneumatici (v. il primo paragrafo della parte motiva della sentenza d'appello). Così facendo, la pronuncia non si è posta in contrasto con l'art. 20 cit. nell'interpretazione accolta dalla giurisprudenza di legittimità sopra citata, giacché non ha valorizzato un atto privo di qualsiasi nesso testuale con l'atto da qualificare, ma, al contrario, ha fatto riferimento ad un accordo negoziale che testualmente contempla, in un'ottica di complessiva programmazione del risultato traslativo divisato dalle parti, anche la cessione delle merci in magazzino, facendo appunto leva su tale collegamento testuale per ritenere che le merci fossero incluse nel ramo d'azienda trasferito.

L'atto di cui trattasi è allora stato correttamente ricondotto ad una cessione di ramo d'azienda, non già, come pure affermato dalla Corte regionale, perché ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro occorre "considerare gli effetti giuridici complessivamente realizzati anche da una pluralità di atti distinti... indipendentemente da cosa le parti hanno scritto in contratto", ma perché, nella ricostruzione della volontà delle parti, il giudice di merito ha dato rilievo ad un atto che, sebbene distinto, presenta un espresso collegamento testuale con quello per cui è causa e proprio per tale tipo di collegamento è utilizzabile, sulla

scorta di quanto precisato dalla giurisprudenza dianzi indicata, ai fini della qualificazione giuridica dell'atto da registrare.

7. – Con il quarto motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 20 D.P.R. n. 131 del 1986 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto che le merci cedute fossero identificabili come azienda, circostanza invece da escludere anche in considerazione del fatto che la distinta cessione aveva riguardato un complesso di beni – personale, clientela, attrezzature, contratti etc. – che già da soli costituivano un'azienda.

8. Il motivo è inammissibile giacché tenta di rimettere in discussione l'accertamento in fatto svolto dal giudice di merito che è incensurabile nel giudizio di legittimità. È infatti inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass., Sez. Un. n. 34476/2019).

Con specifico riguardo all'interpretazione dei contratti, inoltre, va osservato che l'accertamento della volontà negoziale si sostanzia in un accertamento di fatto (tra molte, Cass. n. 9070/2013; Cass. n. 12360/2014), riservato all'esclusiva competenza del giudice del merito (cfr. Cass. n. 17067/2007; Cass. n. 11756/2006; ancora, Cass. n. 22318/2023); tali valutazioni del giudice di merito in proposito soggiacciono, nel giudizio di cassazione, ad un sindacato limitato alla verifica del rispetto dei canoni legali di ermeneutica contrattuale e al controllo della sussistenza di una motivazione logica e coerente (Cass. n. 21576/2019; Cass. n. 20634/2018; Cass. n. 4851/2009; Cass. n. 3187/2009; Cass. n. 15339/2008).

Nel caso in esame, a fronte di un preciso accertamento del giudice di merito in ordine alla volontà negoziale delle parti, intesa come diretta a includere nella cessione di ramo d'azienda anche il trasferimento delle merci di magazzino, la ricorrente non ha dedotto la violazione dei canoni legali di interpretazione dei contratti, essendosi piuttosto limitata a contrapporre a quella effettuata dal giudice merito la propria interpretazione del contratto e della sottesa volontà negoziale dei contraenti.

È certo vero che ai fini della qualificazione come cessione di azienda del trasferimento solo di alcuni dei beni in essa rientranti, non è decisiva la volontà delle parti, occorrendo invece verificare se, in base agli elementi probatori disponibili, i beni complessivamente ceduti abbiano o meno mantenuto carattere autonomo idoneo a consentire l'esercizio dell'impresa, seppure con le integrazioni che il cessionario abbia dovuto eventualmente effettuare (Cass. n. 8805/2024); ma è vero anche, da un lato, che nella specie la ricorrente non ha indicato alcuna specifica ragione per la quale l'insieme dei pneumatici in magazzino non potesse qualificarsi come un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa, ciò a dimostrazione della genericità della censura, dall'altro, che l'accertamento dell'idoneità dei beni trasferiti a costituire un'azienda costituisce pur sempre un'indagine che rientra nell'apprezzamento delle risultanze processuali devoluta al giudice di merito ed è censurabile in sede di legittimità solo per vizio di motivazione (Cass. n. 1405/2013).

9. – In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del presente giudizio di Legittimità che liquida in Euro 5.900,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 27 marzo 2026.

Depositato in Cancelelria il 10 aprile 2026.