

2/2022

# Tax News

2/2022

*Comitato di direzione*

Fabrizio Amatucci, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle  
Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Maurizio Logozzo  
Giuseppe Marini, Loris Tosi, Antonio Viotto



G. Giappichelli Editore

# Tax News

2/2022

2/2022



G. Giappichelli Editore

## **TAX NEWS**

**Rivista online**

**Supplemento della Rivista trimestrale di Diritto Tributario**

**Iscrizione al R.O.C. n. 25223**

**G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO**

**VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100**

**<http://www.giappichelli.it>**

**Fascicolo semestrale pubblicato on-line nel mese di dicembre 2022  
presso la G. Giappichelli Editore – Torino**

*Responsabile:* Eugenio della Valle.

*Comitato di direzione:*

Fabrizio Amatucci, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Loris Tosi, Antonio Viotto.

*Comitato scientifico:*

Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra, Alessandro Giovannini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Livia Salvini.

*Comitato dei revisori:*

Niccolò Abriani, Francisco Adame Martinez, Antonia Agulló Agüero, Mauro Beghin, Pietro Boria, Marc Bourgeois, Andrea Carinci, Loredana Carpentieri, Giuseppe Cipolla, Silvia Cipollina, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Gianluca Contaldi, Angelo Contrino, Daria Coppa, Giuseppe Corasaniti, Francesco Crovato, Giacinto Della Cananea, Adriano Di Pietro, Andrea Fedele, Luigi Ferlazzo Natoli, Stefano Fiorentino, Guglielmo Fransoni, Gianfranco Gaffuri, Franco Gallo, Cesar Garcia Novoa, Alfredo Garcia Prats, Andrea Giovanardi, Marco Greggi, Daniel Gutman, Pedro H. Herrera Molina, Giuseppe Ingrao, Manlio Ingrosso, Enrico Laghi, Salvatore La Rosa, Agostino Ennio La Scala, Carlos Lopez Espadafor, Raffaello Lupi, Jacques Malherbe, Alberto Marcheselli, Enrico Marellò, Enrico Marzaduri, Valeria Mastroiacovo, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Marco Miccinesi, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Carlos Palao Taboada, Leonardo Perrone, Raffaele Perrone Capano, Franco Picciaredda, Maria Pierro, Francesco Pistolesi, Ana María Pita Grandal, Gianni Puoti, Salvatore Randazzo, José A. Rozas Valdés, Claudio Sacchetto, Guido Salanitro, Salvatore Sammartino, Roberto Schiavolin, Roman Seer, Maria Teresa Soler Roch, Paolo Stancati, Dario Stevanato, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Edoardo Traversa, Mauro Trivellin, Francesco Tundo, Antonio Uricchio, Juan Enrique Varona Alabern, Marta Villar Ezcurra, Marco Versiglioni, Giuseppe Zizzo.

*Comitato editoriale:*

Ernesto-Marco Bagarotto, Paolo Barabino, Edgardo Bartolazzi-Menchetti, Daniele Canè, Susanna Cannizzaro, Pierluca Cardella, Matteo Clò, Silvia Giorgi, Giovanni Girelli, Rossella Miceli, Francesco Montanari, Francesco Pepe, Concetta Ricci, Fabio Russo, Giuseppe Scanu, Gianluca Selicato, Alessandro Tropea, Alessia Vignoli (Coordinatrice di redazione).

*Collaboratori:*

Simone Ariatti, Brunella Bellè, Andrea Buccisano, Anna Luigia Cazzato, Stefania Cianfrocca, Maria Gaballo, Valerio Marziali, Francesca Miconi, Francesco Odoardi, Francesco Spinello, Nicolò Zanotti, Simona Zitella.

*I contributi pubblicati sulla rivista sono sottoposti, in forma anonima, alla valutazione da parte del Comitato dei revisori.*

## INDICE-SOMMARIO

*pag.*

### ***Agevolazioni***

- A. Di Maio e G.L. Gaeta**, Relazione: alcune brevi riflessioni su destinazioni di quote d'imposta e credito d'imposta in favore del patrimonio culturale 403
- F. Spinello**, Primi spunti di riflessione sulla fiscalità delle somme corrisposte dal gestore dei servizi energetici alle comunità energetiche rinnovabili 411

### ***Attuazione del tributo***

- S. Ariatti**, Fondamento dell'autotutela dell'Amministrazione Finanziaria, in relazione all'inesauribilità del potere amministrativo e al giudicato (Nota a) – Corte di Cassazione, sez. trib., 2 febbraio 2022, n. 3268 421
- S. Bolis**, Le Sezioni Unite legittimano l'apertura di borse previo consenso libero ed informato del contribuente. Ma un *obiter dictum* lascia aperta la via ad un'eccezione di costituzionalità – Corte di Cassazione, sez. un., 12-ottobre-2 febbraio 2022, n. 3182 427
- G. Consolo**, Questioni in punto di riproponibilità dell'istanza di rimborso dopo l'emissione di un diniego espresso resosi definitivo per mancata impugnazione (Nota a) – Corte di Cassazione, 18 luglio 2022, n. 22453 437
- F. Russo**, La valenza del ruolo nel diritto fallimentare 445

- S. Scarascia Mugnozza**, I confini della prova contraria avverso l'accertamento sintetico: il caso della simulazione (Nota a) – Corte di Cassazione, 10 maggio 2021, n. 12251 457
- A. Viotto**, Approvato il provvedimento per il riversamento dei crediti ricerca e sviluppo: rimangono dubbi ancora aperti 467

### ***Imposte sui trasferimenti ed altri tributi***

- M. Clò**, La Corte di Cassazione torna a pronunciarsi sul trattamento fiscale, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, applicabile ai patti di famiglia (Nota a) – Corte di Cassazione, 17 giugno 2022, n. 19561 477
- L. Pennesi**, Considerazioni sistematiche sulla nozione di "azienda" ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro – Corte di Cassazione, 13 luglio 2021, n. 19866 485
- I. Pini**, Divisione giudiziale con conguaglio e imposta di registro – Corte di Cassazione, sez. V, ord. 9 novembre 2021, n. 32613 493

### ***Irap e tributi locali***

- S. Cianfrocca**, Il contesto territoriale nel quale viene diffuso il messaggio pubblicitario è determinante per stabilire la soggettività passiva in materia di imposta sulla pubblicità – Corte di Cassazione, ord. 25 marzo 2022, n. 9696 507
- N. Treglia**, Sull'illegittimità costituzionale del riferimento al 'nucleo familiare' nell'ambito della nozione di abitazione principale ai fini IMU (Nota a) – Corte costituzionale, 13 ottobre 2022, n. 209 513

### ***Ires***

- E.M. Bartolazzi Menchetti**, Compenso degli amministratori indeducibile se non determinato prima della prestazione delle funzioni – Corte di Cassazione, ord. 15 novembre 2021, n. 34221 529

- D. Canè**, Problemi (veri e) presunti della disciplina CFC (Appunto a) – CTP Milano, sez. V, 9 dicembre 2021, n. 4567 535

### *Irpef*

- M. De Vita**, Tassazione degli arretrati di lavoro dipendente. A partire da quando si applica la tassazione separata? – Corte di Cassazione, sez. VI-5, ord. 8 febbraio 2022, n. 3925 543
- L. del Federico**, La crisi dell'IRPEF ed i tentativi di riforma: quel che resta della XVIII legislatura 553
- A. Pace**, La Corte di Cassazione conferma la tassazione delle mance – Corte di Cassazione, 30 settembre 2021, n. 26510 579

### *Iva*

- S. Ariatti**, Destinazione del bene per natura ai fini IVA e prova della inerenza (Nota a) – Corte di Cassazione, sez. trib., 26 novembre 2021, n. 36835 589
- M. Di Siena**, La supersolidarietà in materia di scissione colpisce ancora (questa volta in ambito IVA) – Corte di Cassazione, 7 aprile 2022, n. 15686 595
- S. Giorgi**, Rimborso IVA, neutralità e diritto ad una buona amministrazione – Corte di Giustizia, 21 ottobre 2021, C-396/20 603
- V. Marziali**, Buoni ai fini IVA e citycard: la Corte di Giustizia si pronuncia sui buoni multiuso (Nota a) – Corte di Giustizia, 28 aprile 2022, causa C-637/20 611
- P. Milioto**, IVA: corrispettivo accertato e problemi di rivalsa (Nota a) – Corte di Giustizia UE, sez. III, 1° luglio 2021, ECLI:EU:C:2021:527, causa C-521/19 621
- A. Tropea**, Obbligazione doganale e IVA all'importazione. La responsabilità solidale del rappresentante indiretto (Nota a) – Corte di Giustizia UE, sent. 12 maggio 2022, causa C-714/20 629

***Principi generali e fonti***

- D. Canè**, Note critiche sulla soggettività tributaria dei *robot* 641

***Profili europei ed internazionali***

- S. Dorigo**, La crescente influenza del diritto UE sulle procedure di scambio di informazioni: novità e conferme dopo la sentenza Lussemburgo c. L della Corte di Giustizia (C-437/19) – Corte di Giustizia UE, 25 novembre 2021, C-437/19 651
- C. Francioso**, All’esame della Corte EDU gli elenchi di evasori in rete per il controllo pubblico diffuso sul dovere tributario (Nota a) – Corte EDU, IV camera, sent. 12 gennaio 2021, *L.B. c. Ungheria*, ricorso n. 36345/16 661
- F. Spinello**, La Corte di Giustizia UE “boccia” il quadro RW spagnolo: brevi considerazioni sulla potenziale incompatibilità comunitaria della disciplina italiana sul monitoraggio fiscale degli investimenti e delle attività detenute all’estero – Corte di Giustizia UE, sentenza del 27 gennaio 2022, causa C-788/19 673

***Sanzioni e contenzioso***

- L.V. Caramia**, Questioni peculiari sui redditi prodotti in forma associata, tra litisconsorzio necessario e limiti soggettivi del giudicato – Corte di Cassazione, 14 marzo 2022, n. 8211 683
- G. Chiarizia**, La Corte costituzionale riaccende il dibattito sul *ne bis in idem* – Corte costituzionale, 10 maggio 2022, n. 149 691
- A.R. Ciarcia**, Il reato di omesso versamento delle ritenute – Corte di Cassazione penale, sez. III, sentt. 3 febbraio 2022, n. 3772 e 4 febbraio 2022, n. 3962 703
- A.R. Ciarcia**, Nessuna automatica reviviscenza per l’atto di contestazione di sanzioni annullato in autotutela – Corte di Cassazione, sez. V, sent. 15 novembre 2021, n. 34264 715

<b>M. Clò</b> , La Corte di Cassazione torna sull'irrogazione di sanzioni in caso di indebito rimborso IVA (Nota a) – Corte di Cassazione, 29 ottobre 2021, n. 30785	723
<b>N. Durante</b> , Il concorso tra norme amministrative e penali: il problema del <i>ne bis in idem</i> alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 149/2022 – Corte costituzionale, 16 giugno 2022, n. 149	733
<b>V. Ficari</b> , Spunti controcorrente su giurisdizione ordinaria e mancata transazione fiscale – Corte di Cassazione, 11 luglio 2022, n.21835	741
<b>G. Garofalo</b> , Principio di offensività e bene giuridico sotteso alle fattispecie sanzionatorie amministrative tributarie: brevi considerazioni a margine di una recente pronuncia resa dalla Corte di Cassazione – Corte di Cassazione, ord. 3 maggio 2022, n. 13908	747
<b>F. Martin</b> , Il difficile rapporto tra i reati tributari e l'applicazione della pena su richiesta delle parti	755
<b>R. Miceli</b> , Le dichiarazioni dei terzi nel processo tributario: si conferma una apertura della Suprema Corte – Corte di Cassazione, 4 novembre 2021, n. 31588	765
<b>C. Mosca</b> , Brevi riflessioni sul rapporto tra processo tributario e processo penale	773
<b>F. Odoardi</b> , “ <i>Emendatio libelli</i> ” nell'appello tributario o mere questioni di “onere della prova”? (Nota a) – Corte di Cassazione, 20 ottobre 2021, n. 29061 e ord. 25 maggio 2021, n. 14285	785
<b>F. Rasi</b> , L'accertamento con adesione di società di persone tra litisconsorzio “procedimentale” e “processuale” – Corte di Cassazione, sez. VI-5, ord. 13 gennaio 2022, n. 879	791
<b>C. Ricci</b> , <i>Nemo tenetur se detegere</i> e diritto tributario – Corte di Cassazione penale, 1 febbraio 2022, n. 3555	803
<b>R. Virzi</b> , Alcune precisazioni sulla utilizzabilità del giudicato esterno (Nota a) – CTR Lazio, 20 agosto 2021, n. 3945	811



*Lorenzo Pennesi \**

CONSIDERAZIONI SISTEMATICHE SULLA NOZIONE  
DI “AZIENDA” AI FINI DELL’APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA  
DI REGISTRO

*OBSERVATIONS ON THE NOTION OF “BUSINESS” RELATED  
TO THE APPLICATION OF THE REGISTRATION TAX*

**Corte di Cassazione, 13 luglio 2021, n. 19866**

*Abstract*

La Suprema Corte, escluso l’utilizzo in chiave antielusiva dell’art. 20 TUR, esamina la nozione di “azienda” ai fini della individuazione del corretto regime impositivo da applicare ad un atto di conferimento in società, nell’ambito dell’imposta di registro, e valorizza, secondo un approccio sostanziale, l’attitudine del cespite ad inserirsi funzionalmente nel complesso produttivo dell’impresa.

*The Supreme Court, excluding the anti-avoidance use of art. 20 TUR, examines the notion of “business” for the purpose of identifying the correct tax regime to be applied to a deed of contribution to the company, in the context of the registration tax, and enhances, according to a substantial approach, the attitude of the asset to be conferred to functionally fit into the production business complex of the company.*

1. L’individuazione del corretto regime impositivo, ai fini del tributo di registro, applicabile alle operazioni negoziali aventi ad oggetto la cessione o il conferimento di azienda è un tema che continua a generare una importante mole di pronunce, sia di merito che di legittimità, anche in ragione dei rilevanti e noti mutamenti intervenuti sull’art. 20 del D.P.R. 26 aprile

---

\* Avvocato, Dottore di ricerca in Diritto tributario, Sapienza Università di Roma.

1986, n. 131 (TUR) circa l'interpretazione degli atti da sottoporre a registrazione.

La sentenza annotata, inserendosi nel solco di questo intenso dibattito, propone una interpretazione in chiave sostanziale della nozione di azienda, che appare aderente alle più consolidate ed autorevoli teorizzazioni sul tema (in specie, FEDELE, *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'Iva e nell'imposta di registro*, in AA.VV., *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale. Atti del convegno di Sanremo 22-23 marzo 1980*, Padova, 1981, p. 168 ss.; CARINCI, *Il trasferimento di azienda ai fini Iva e registro: il problema della nozione di azienda ai fini fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1177 ss.), valorizzando, a fini impositivi, la funzione economica complessiva dell'istituto.

2. Invero, nella fattispecie esaminata dalla Suprema Corte, la società ricorrente è risultata beneficiaria di un conferimento d'azienda, avente ad oggetto, oltre ad un fabbricato adibito a struttura alberghiera, anche un appartamento del socio conferente, previamente non destinato allo svolgimento di attività commerciale.

Nella ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, sulla scorta di un presunto intento elusivo perseguito dalle parti e volto ad abbattere il carico tributario dovuto, l'atto avente ad oggetto tale ultimo cespite avrebbe dovuto scontare l'imposta di registro in misura proporzionale, in luogo di quella fissa, trattandosi di un immobile non riconducibile alla sfera dell'impresa e, quindi, estraneo al regime impositivo, evidentemente più favorevole, previsto per il conferimento d'azienda.

Le conclusioni dell'Ufficio vengono tuttavia stigmatizzate dai giudici di legittimità, i quali non condividono né il fondamento giuridico dell'atto impositivo emesso, rappresentato dall'art. 20 TUR, né le argomentazioni afferenti alla asserita estraneità dell'appartamento al complesso aziendale trasferito.

Il presente commento si pone pertanto l'obiettivo di analizzare in maniera rigorosa la pronuncia, ripercorrendo, in chiave critica, l'*iter* argomentativo adottato dalla Suprema Corte.

3. In questa prospettiva, e con riferimento al primo motivo oggetto di esame, i giudici di legittimità affrontano l'applicabilità al caso di specie dell'art. 20 TUR che è, notoriamente, norma dal contenuto precettivo estremamente complesso e dibattuto, attorno alla quale si sono condensati orientamenti giurisprudenziali contrastanti, ben due interventi di interpretazione autentica, disposti dagli artt. 1, comma 87, della L. 27 dicembre 2017, n. 205 e 1, comma

1084, della L. 30 dicembre 2018, n. 145, nonché, da ultimo, altrettante pronunce della Corte Costituzionale, sentenze n. 158/2020 e n. 39/2021.

Invero, l'art. 20 TUR è stato storicamente utilizzato dall'Amministrazione finanziaria, con l'avallo dei giudici di legittimità, per attribuire rilevanza allo "scopo economico unitario" perseguito dai contribuenti con il compimento di una data operazione negoziale, definendo l'obbligazione tributaria alla luce della "causa concreta" sottesa all'atto da registrare (sul tema, TABET, *L'applicazione dell'art. 20 T.U. Registro come norma di interpretazione e/o antielusiva*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 913 ss.; FEDELE, *La Cassazione porta alla Corte Costituzionale la questione dei collegamenti negoziali ai fini dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, II, p. 14 ss.).

L'intervento legislativo del 2017 e 2018, tuttavia, si è prefisso l'obiettivo di riconciliare tale norma con la natura giuridica dell'imposta di registro che, notoriamente, è una "imposta d'atto", il cui presupposto è rappresentato dagli effetti giuridici che promanano immediatamente dall'atto e non già dal più vasto programma negoziale in cui esso va ad inserirsi.

Nelle intenzioni della novella legislativa, lo "scopo economico unitario" dell'operazione e la "causa concreta" sono divenuti – *expressis verbis* – profili del tutto irrilevanti ai fini della interpretazione (e, quindi, tassazione) dell'atto, atteso che essi afferiscono alla diversa area dell'abuso del diritto e soggiacciono alla specifica disciplina di cui all'art. 10 *bis* della L. 27 luglio 2000, n. 212 (come peraltro già evidenziato, prima del novellato art. 20 TUR, da MASTROIACOVO, *Abuso del diritto o elusione nell'imposta di registro e negli altri tributi indiretti*, in AA.VV., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, p. 243 ss.).

Il duplice intervento della Consulta ha poi consolidato, in via definitiva, questa ricostruzione, privilegiando una interpretazione dell'art. 20 TUR che risulta perfettamente aderente all'ontologia dell'imposta di registro, potendosi (e dovendosi) riqualificare l'atto sulla scorta dei soli dati direttamente ritraibili dalla lettera del negozio, al netto di qualsivoglia elemento extratestuale o della volontà concreta manifestata dalle parti negoziali (MELIS, *Art. 20 del Registro, ultimo atto: tra giudici piccati e pifferi di montagna, la Consulta scrive il lieto fine. Nota a sentenza Corte Costituzionale 21 luglio 2020, n. 158*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 252 ss.; in giurisprudenza *ex multis* Cass., Sez. V, 01 aprile 2021, n. 9065; Cass., Sez. V, 26 aprile 2022, n. 13008).

4. La sentenza in commento, facendo proprie le considerazioni sviluppate sia dalla Corte Costituzionale, che dalla giurisprudenza di legittimità più recente, esclude così, in maniera *tranchant*, che l'imposta di registro applicata

all'atto di conferimento di azienda possa essere rideterminata in misura maggiore nei termini prospettati dall'Ufficio, ossia valorizzando la presunta volontà delle parti di conseguire un "risparmio fiscale" tramite la cessione di un immobile estraneo all'impresa unitamente ad un complesso aziendale, trattandosi di una valutazione che involge la sfera della volizione intima delle parti (i.d. l'obiettivo perseguito) e che non è pertanto indagabile mediante lo strumento offerto dall'art. 20 TUR.

In sostanza, nella prospettiva adottata dalla Suprema Corte, le argomentazioni spese dall'Amministrazione finanziaria non appaiono dotate di pregio giacché sono fondate su di una applicazione dell'art. 20 TUR in chiave prettamente antielusiva, mediante una interpretazione dell'atto che valorizza profili esterni allo schema negoziale, ossia la presunta volontà delle parti, trascurando, al contrario, gli elementi direttamente desumibili dal negozio e, in specie, la nozione di "azienda", che appaiono invece risolutivi per determinarne l'esatto regime fiscale da applicare al caso di specie.

5. Pertanto, seguendo l'*iter* logico della sentenza annotata, è proprio l'esame di questo istituto, e dei suoi riflessi nella materia tributaria, a fungere da criterio solutore della *res litigiosa*.

Invero, preme evidenziare che l'art. 2555 c.c. si limita a definire l'azienda come «il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa», fornendo una nozione, poi mutuata dal diritto tributario, oltremodo concisa, sulla quale gli interpreti si sono lungamente interrogati al fine di metterne in risalto i tratti distintivi.

La dottrina civilistica, che per prima si è confrontata con la citata norma, ha così evidenziato come l'azienda, quale complesso eterogeneo di beni materiali ed immateriali, esista in funzione della "organizzazione" che viene impressa dall'imprenditore sulle singole *res* che la compongono, le quali risultano tra sé teleologicamente collegate per lo svolgimento di un obiettivo comune, rappresentato dall'attività d'impresa (si veda COLOMBO, *L'azienda*, in *Tratt. dir. comm. Galgano*, III, Padova, 1979, p. 26 ss.; AULETTA, *Azienda (diritto commerciale)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988).

Il carattere distintivo della nozione di azienda è quindi costituito dalla *reductio ad unum* delle varie componenti dell'azienda in un unico complesso funzionalmente organizzato, al punto da poter divenire «un'unica fattispecie dal punto di vista negoziale», rilevante tanto ai fini civilistici quanto fiscali (in questi termini, COTTINO, *L'azienda e la sua circolazione*, in *Trattato di diritto commerciale*, Padova, 2001, p. 607 ss.).

Le teorizzazioni sviluppate dalla dottrina civilistica in ordine alla natura

unitaria dell'azienda hanno quindi esercitato una influenza diretta sul regime fiscale ad essa applicabile, permettendo di individuare non solo la base imponibile ma anche il perimetro dei beni riconducibili all'istituto, rilevante ai fini della sentenza qui annotata.

Invero, l'azienda, pur essendo composta da una pluralità di beni, rappresentata, una singola ed autonoma vicenda negoziale a fini impositivi, in quanto il complesso di beni e diritti che vengono ceduti o conferiti soggiacciono ad un unico prelievo tributario, la cui intensità è parametrata al valore globale manifestato dal complesso aziendale (si pensi, ad esempio, al disposto dell'art. 51 TUR, comma 4, nell'ambito dell'imposta di registro).

In sostanza, ai fini della individuazione dell'esatta nozione di "azienda", e dei confini di questo istituto, rileva la funzionalizzazione dei beni allo scopo di impresa, che ne attua la coesione sul piano giuridico e fiscale, annullando l'eterogeneità delle singole *res*, così da attrarle verso il medesimo regime impositivo (si vedano LA ROSA, *Cessione d'azienda e cessione di beni, tra imposta di registro ed IVA*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 307 ss.; SALVATI, *Sfumature definitorie della nozione di azienda nel contesto del negozio di cessione*, in *Riv. dir. trib. online*, 2020).

Il collegamento teleologico tra i beni dell'azienda e lo scopo d'impresa, nei termini sin qui prospettati, è stato confermato anche in numerosi documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, ove si legge che l'azienda è individuabile sulla scorta del collegamento impresso sui beni dall'imprenditore, i quali devono essere potenzialmente idonei «a realizzare un'attività d'impresa, anche se il complesso aziendale sia momentaneamente inutilizzato» (così Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 99/E del 03 luglio 2001; Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 10 aprile 2012).

Da ultimo, anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia, in tema di tributi armonizzati, ha avallato questa ricostruzione, avendo chiarito come la cessione di azienda rappresenti un trasferimento d'impresa, o di parte di essa, che deve essere apprezzata alla luce della idoneità del complesso aziendale e dei singoli beni che ne fanno parte, su di un piano sostanziale e non meramente formale, allo svolgimento di una medesima attività economica (in questi termini Corte di Giustizia CE, sentenza 27 febbraio 2003, causa C-373/00 e Corte di Giustizia UE, sentenza 10 novembre 2011, causa C-444/10; si veda anche FRANSONI, *Osservazioni sulla nozione di azienda nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 2017).

6. Sulla scorta di queste considerazioni, la sentenza qui in commento rileva che la nozione di azienda è da reputarsi cruciale per stabilire la legittimità del

recupero fiscale attuato dall'Ufficio, non essendo ammissibile che un dato cespite – *sic et simpliciter* – sia escluso dal perimetro dell'azienda (e, quindi, dal prelievo in misura fissa) solo perché questo non è stato previamente inserito all'interno di un complesso aziendale, ovvero non risulta attualmente impiegato a fini produttivi.

Invero, le argomentazioni spese dalla Suprema Corte si fondano su di un rigoroso sillogismo logico: (a) se l'azienda è una unità funzionale di beni destinati ad uno specifico fine d'impresa e (b) se l'imprenditore imprime su tali beni il collegamento necessario per renderli coesi e unitari in ragione di una finalità produttiva, (c) allora rientrano nell'azienda tutte le *res* che siano oggettivamente idonee ad essere utilizzate dall'imprenditore in funzione di tale scopo.

Pertanto, rileva la Suprema Corte, nell'ambito dell'imposta di registro, è possibile ricondurre un dato cespite all'azienda se questo è, almeno in potenza, idoneo ad essere stabilmente inserito nel complesso produttivo dell'impresa con atto dell'imprenditore, così da divenire parte integrante dell'organizzazione produttiva, essendo invece del tutto irrilevante la sua condizione, attuale o passata, di estraneità all'attività economica (in maniera analoga, anche TUNDO, *Profili tributari della cessione di azienda*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 940 ss.; si veda anche FICARI, *Azienda e avviamento tra accertamento, "prezzi" e "autonomia" del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 209 per il quale il collegamento di una *res* all'azienda «potrà senza dubbio essere attivato e sviluppato dal cessionario»).

Gli insegnamenti della dottrina e della giurisprudenza in tema di azienda, nonché i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, non contemplano infatti il contingente utilizzo di una data *res* in funzione produttiva e/o commerciale quale presupposto essenziale per la riconducibilità del cespite all'azienda, essendo al contrario essenziale indagare in ordine alla sua oggettiva ed astratta idoneità ad inserirsi, *pro futuro*, in un compendio aziendale (lo afferma chiaramente TASSANI, *Cessione onerosa di beni e contratti d'impresa nell'imposizione indiretta*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1673 ss.).

Appaiono quindi condivisibili, poiché coerenti con le più moderne teorizzazioni sul tema, le parole della Suprema Corte, per la quale, affinché un bene possa essere ricondotto nel perimetro di un complesso aziendale e, quindi, essere assoggettato al più vantaggioso regime impositivo ai fini del registro, rileva non già l'uso del bene al momento del confezionamento dell'atto da registrare ma la sua idoneità, apprezzabile in chiave sostanziale, ad essere utilizzato dall'imprenditore cessionario, a fini produttivi, nell'ambito dell'attività d'impresa.

7. Sulla scorta di queste considerazioni, nel caso di specie, appare evidente che il cespite immobiliare conferito in favore di una società di ricezione turistica, congiuntamente ad un albergo, palesi, *in re ipsa*, una intrinseca capacità ad inserirsi funzionalmente nel complesso aziendale dell'impresa, ben potendo tale immobile essere utilizzato per il futuro soggiorno degli ospiti della struttura, così da potenziarne la capacità ricettiva.

In questa prospettiva, diviene del tutto irrilevante il precedente utilizzo del cespite immobiliare quale ordinaria abitazione privata.

Difatti l'imprenditore conferitario (società alberghiera) possiede la capacità di organizzare funzionalmente l'immobile conferito allo svolgimento di una attività economica e ciò, per l'effetto, ne garantisce l'accesso al perimetro aziendale, influenzando sul regime impositivo del relativo atto, il quale non potrà scontare l'imposta di registro in misura proporzionale, ma quella fissa, prevista per i conferimenti di aziende.

8. La pronuncia annotata si connota, in definitiva, per un *iter* argomentativo che appare condivisibile e razionale poiché coordina in maniera rigorosa l'interpretazione attuale (ma consolidata) dell'art. 20 TUR, evitando che possa essere sfruttato in chiave antielusiva per indagare l'intima volontà delle parti in relazione all'operazione negoziale posta in essere, con la moderna nozione di azienda, di cui viene valorizzato, ai fini della individuazione del corretto regime impositivo, il collegamento potenziale del cespite immobiliare al compendio aziendale dell'impresa conferitaria.

La Suprema Corte sembra quindi confermare un approccio sostanziale al fenomeno della "circolazione" dell'azienda nell'ambito dell'imposta di registro che, già manifestato da oltre un decennio (si vedano, ad esempio, le considerazioni svolte da Cass., Sez. V, 16 aprile 2010, n. 9163 con commento di BUSANI, *Imposta di registro e "spezzatino d'azienda"*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, p. 591 ss.), perviene ora ad una più completa maturazione, mettendo in debito risalto l'attitudine della singola *res* ad inserirsi nel coacervo di fattori produttivi utilizzati dall'imprenditore, con un apprezzamento che, dall'ambito fenomenico ed extra-fiscale, diviene cruciale anche a fini impositivi.

