Civile Ord. Sez. 5 Num. 23047 Anno 2026
Presidente: HMELJAK TANIA
Relatore: SUCCIO ROBERTO
Data pubblicazione: 10/07/2026

Oggetto: iva - affitto d'azienda – riqualificazione del contratto come cessione di beni

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15453/2025 proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore* rappresentata e difesa come per legge dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *ricorrente* –

contro

GUERCIO s.p.a. in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa in forza di procura speciale in atti dall'avv. Edmondo Monda

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte n. 36/2/2025 depositata il 13/01/2025 e non notificata

udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 07/07/2026 dal Consigliere Roberto Succio

Fatti di causa

Gli atti impositivi impugnati – oggetto del presente giudizio - venivano notificati alla Guercio s.p.a. con riferimento ai periodi d'imposta 2017 e 2018. Si trattava degli avvisi di accertamento n. T7E030300792/2020 e n. T7E030300846/2020, relativi a IRES, IVA e IRAP, con i quali l'Agenzia delle entrate riteneva che il contratto formalmente qualificato come affitto d'azienda stipulato il 18 luglio 2016 tra La Centrale s.r.l. e Guercio s.p.a., dovesse invece essere ricondotto a una cessione d'azienda. Da tale riqualificazione derivava il disconoscimento dei costi dedotti e dell'IVA detratta dalla contribuente sui canoni di affitto.

La contribuente impugnava gli avvisi, sostenendo che l'operazione conservava la natura di affitto d'azienda e che la scelta negoziale rispondeva a ragioni economiche effettive, legate alla ristrutturazione del debito e alla necessità di preservare l'attività commerciale e i posti di lavoro. L'Agenzia delle entrate si costituiva nel giudizio di primo grado, insistendo sulla correttezza della propria ricostruzione e valorizzando diversi elementi, tra cui il subentro nei rapporti di lavoro, la cessione delle merci di magazzino, dell'autocarro e di alcuni cespiti, la riconducibilità delle due società alla medesima persona fisica e la cessazione dell'operatività sostanziale della concedente.

Il giudice di primo grado accoglieva i ricorsi della contribuente. Riteneva che l'Ufficio non avesse fondato correttamente la riqualificazione del contratto, non avendo fatto applicazione né della disciplina dell'abuso del diritto né della simulazione, e che non risultassero violazioni tali da giustificare il recupero fiscale. La decisione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

valorizzava la libertà della contribuente di scegliere lo schema negoziale ritenuto più idoneo, soprattutto in presenza di ragioni economico-finanziarie legate alla ristrutturazione aziendale.

L'Agenzia delle entrate proponeva appello, chiedendo la riforma integrale della sentenza. Sosteneva che i giudici di primo grado avevano erroneamente ricondotto la pretesa impositiva all'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000 e non avevano adeguatamente esaminato gli elementi fattuali posti a fondamento dell'accertamento. Deduceva inoltre un vizio di motivazione della sentenza, assumendo che la Corte provinciale non avesse spiegato in modo sufficiente le ragioni della decisione né valutato gli indici dai quali, secondo l'Ufficio, emergeva una cessione d'azienda frazionata.

Guercio s.p.a. si costituiva in appello e chiedeva la conferma della sentenza. Ribadiva che il contratto era un effettivo affitto d'azienda e che non vi era stato alcun trasferimento definitivo del complesso aziendale. Evidenziava che non tutti gli elementi costitutivi dell'azienda erano stati ceduti, che i debiti pregressi erano rimasti in capo a La Centrale S.r.l., che la licenza commerciale e il contratto relativo all'immobile non erano stati trasferiti in modo incompatibile con l'affitto, e che le cessioni di merci, autocarro e cespiti trovavano spiegazioni operative autonome.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado riteneva infondato l'appello dell'Ufficio. Osservava che il punto centrale della controversia riguardava l'interpretazione del contratto stipulato tra le parti. Applicando i criteri civilistici di interpretazione contrattuale, la Corte riteneva che dal testo dell'accordo e dal suo complesso non emergesse la volontà di realizzare una cessione d'azienda, ma piuttosto quella di concedere in godimento l'azienda mediante affitto. Il giudice di appello riconosceva in astratto il potere dell'Amministrazione finanziaria di riqualificare i contratti, ma riteneva che, nel caso concreto, gli elementi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

addotti non fossero sufficienti. Il subentro nei rapporti di lavoro non era decisivo, poiché l'art. 2112 c.c. operava anche nell'ipotesi di affitto d'azienda. La cessione delle merci di magazzino non assumeva valore dirimente, così come la vendita dell'autocarro trovava giustificazione nella necessità di consentirne l'utilizzo da parte dell'affittuaria. Anche la successiva cessione di alcuni cespiti, avvenuta oltre un anno dopo la stipula del contratto, non appariva idonea a dimostrare un disegno unitario di cessione frazionata dell'azienda.

Analogamente, la proroga del contratto, la determinazione del canone, la comunanza della figura di Guercio Alberto nelle due società e la ridotta operatività di La Centrale s.r.l. non venivano considerati elementi sufficienti per sostenere la tesi dell'Ufficio. Secondo la Corte, permanevano in capo alla concedente rapporti e oneri coerenti con la conservazione di una residua organizzazione aziendale, mentre l'operazione appariva spiegabile con l'esigenza di ristrutturare il debito.

In conclusione, la Corte di merito riteneva che il contratto dovesse essere interpretato come affitto d'azienda e che non vi fossero elementi prevalenti per riqualificarlo come cessione d'azienda. L'appello dell'Agenzia delle entrate veniva quindi rigettato

Ricorre a questa Corte l'Amministrazione finanziaria con atto affidato a due motivi di doglianza.

Resiste con controricorso GUERCIO s.p.a.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Ragioni della decisione

Il primo motivo lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 19 d.P.R. n. 633 del 1972 e 109 d.P.R. n. 917 del 1986 (cd. TUIR), nonché degli artt. 1362 e 1363 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. L'Agenzia delle entrate deduce che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado abbia erroneamente circoscritto la

propria indagine al solo testo del contratto di affitto d'azienda, senza valutare il complesso degli elementi testuali ed extratestuali dell'operazione, come richiesto ai fini IVA e secondo i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità, in particolare da Cass. n. 12450 del 2024. Secondo la ricorrente, il giudice d'appello avrebbe dovuto accertare l'effettiva operazione economica posta in essere, verificando la causa reale dell'assetto negoziale e il comportamento complessivo delle parti, anche successivo alla conclusione del contratto. Il motivo si duole, inoltre, del malgoverno dei criteri di ermeneutica contrattuale. La sentenza impugnata avrebbe richiamato formalmente l'art. 1363 c.c., ma non avrebbe interpretato le clausole le une per mezzo delle altre né avrebbe indagato la comune intenzione delle parti ai sensi dell'art. 1362 c.c. L'Agenzia sostiene che la Corte territoriale ha proceduto a una lettura atomistica e formale di singole pattuizioni, omettendo di valorizzare il collegamento tra le clausole contrattuali e il contesto complessivo dell'operazione. Tale errore avrebbe condotto alla qualificazione del rapporto come affitto d'azienda, anziché come cessione d'azienda.

Il motivo evidenzia, in particolare, che gli avvisi di accertamento avevano valorizzato una serie di circostanze convergenti: la cessione di tutte le merci destinate alla rivendita e dell'unico autocarro, il subentro della Guercio s.p.a. nei rapporti di lavoro e nei debiti verso i dipendenti, il successivo trasferimento degli ulteriori cespiti, la proroga tacita del contratto, l'operatività esclusiva della Guercio nei locali già riferibili a La Centrale s.r.l., la sostanziale cessazione dell'attività di quest'ultima, la riferibilità delle due società al medesimo soggetto e l'assenza di un criterio verificabile di determinazione del canone. Secondo l'Ufficio, tali elementi, se valutati globalmente, dimostrano che l'operazione realizza una cessione d'azienda mediante trasferimento progressivo dei beni.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il secondo motivo si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 2555 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. L'Agenzia delle entrate censura la sentenza nella parte in cui esclude la sussistenza di una cessione d'azienda, sostenendo che, ai fini dell'art. 2555 c.c., non è necessario il trasferimento di tutti gli elementi costituendi l'azienda, ma è sufficiente che il complesso dei beni trasferiti conservi un residuo di organizzazione idoneo all'esercizio o alla continuazione loro tramite dell'attività d'impresa. Il motivo assume che, nel caso concreto, gli elementi accertati integrino proprio il trasferimento di un complesso organizzato nei ridetti termini. Infatti, secondo tale prospettazione la Guercio s.p.a. subentra nei contratti di lavoro e nei debiti verso i dipendenti, acquista le merci giacenti in magazzino a breve distanza dalla stipula del contratto, acquisisce l'unico autocarro e, dopo poco più di un anno, anche i restanti cespiti. Tali circostanze, secondo la ricorrente, dimostrano quindi il passaggio di un insieme di beni funzionalmente destinato alla prosecuzione dell'attività d'impresa.

In conclusione, il ricorso sostiene quindi che la Corte territoriale, omettendo una valutazione complessiva dell'operazione disattendendo quindi la corretta nozione civilistica di azienda, abbia erroneamente confermato la qualificazione del rapporto come affitto d'azienda. L'Agenzia chiede quindi la cassazione della sentenza impugnata.

I motivi, suscettibili di trattazione congiunta, in quanto vertenti su profili tra di loro connessi, sono fondati.

In tema di IVA, l'art. 2, secondo comma, lett. b, d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo vigente *ratione temporis*, invero prevede che «non sono considerate cessioni di beni: ...b) le cessioni... che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda»; quanto alla nozione di azienda, l'art. 5, numero 8, della sesta direttiva IVA (riprodotto dall'art. 19 della direttiva 2006/112/CE) stabilisce che, in caso di trasferimento a titolo oneroso o sotto forma di conferimento ad una società di una universalità totale o

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

parziale di beni, gli Stati membri «possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente»; la giurisprudenza comunitaria specifica, inoltre, che, a tal fine, il trasferimento di un'azienda o di un suo ramo corrisponde al trasferimento dell'insieme di beni, materiali e immateriali, i quali «complessivamente costituiscono un'impresa o una parte d'impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma ...» (Corte di Giustizia, 10 novembre 2011, Cristel Schriever, C-444/10). Nella nozione di cessione d'azienda ai fini IVA, dunque, assume rilevanza centrale l'elemento funzionale, ossia il legame fra il singolo elemento aziendale e l'impresa, sicché solo in assenza di questo legame il bene potrà essere considerato autonomamente, mentre in caso contrario, l'operazione sottostante lo specifico contratto di cessione dovrà essere considerata come cessione d'azienda, indipendentemente dal fatto che il bene sia stato esplicitamente o implicitamente previsto nel negozio giuridico di cessione e dalla genuinità della stessa operazione commerciale (non essendo prevista né richiesta una finalità elusiva).

L'opera di qualificazione non si esaurisce quindi nell'esame del solo dato contrattuale ma investe, più specificamente, il fenomeno economico che il rapporto (o i rapporti) mira a realizzare, coinvolgendo nella valutazione anche gli altri atti negoziali eventualmente connessi o collegati. Le regole in tema di IVA trovano corrispondenze nei principi civilistici, tanto in tema di interpretazione quanto di cessione d'azienda.

In materia di interpretazione dei contratti e di autonomia negoziale rileva infatti non ciò che le parti hanno scritto ma ciò che esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese (Cass. n. 3481/2014; Cass. n. 24594/2015; Cass. n. 6758/2017).

Secondo il costante orientamento di questa Corte, poi, ricorre la cessione d'azienda regolata dagli artt. 2555 c.c. e ss. c.c. ogni volta

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

venga ceduto un insieme di elementi costituenti un complesso organico e funzionalmente adeguato a conseguire lo scopo in vista del quale il loro coordinamento era stato posto in essere, essendo necessario e sufficiente che la cessione abbia ad oggetto un'entità economica ancora esistente, la cui gestione sia stata effettivamente proseguita o ripresa dal nuovo titolare.

Va poi ricordato che, anche a seguito della modifica dell'art. 20 d.P.R. n. 131/1986 operata con la L. 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 refluisce 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.

In tema di Iva, quindi 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, testuali ed extratestuali, 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. sopradetto, che pone un nesso funzionale unilaterale tra Iva e imposta di registro per la sola ipotesi in

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

cui sia accertata la debenza dell'Iva, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

Può allora affermarsi, in applicazione dei ridetti principi, che ove la controversia riguardi – come qui avviene - la detrazione dell'Iva oltre che le imposte reddituali, la qualificazione dell'operazione deve essere compiuta tenendo conto del profilo causale, ovverosia 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 (in termini, Cass. n. 12450/2024) che non consentono l'utilizzo degli elementi extratestuali.

La sentenza impugnata, in concreto, ha invece identificato il presupposto impositivo da accertare per l'imposta di registro in quello stesso richiesto per l'Iva e le imposte dirette, con ciò urtando frontalmente contro il più recente indirizzo di questa Corte secondo la quale con riferimento ai profili probatori 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 del TUR, previsti solo ai fini della determinazione dell'imposta di registro e non rilevando il principio di alternatività di cui all'art. 40 TUR, il quale 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 (ancora Cass. n. 12450/2024; conforme Cass. n. 9008/2026)

Ciò si evince dalla motivazione, specialmente dal punto n. 2.4 ove il giudice torinese scrive: "questa Corte non può che prendere atto che quello in parola altro non era che un contratto di affitto di azienda, non risultando dalle clausole contrattuali ed in più generale dall'intero atto che le parti avessero intesto porre in essere un contratto di cessione di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

azienda"; in seguito precisa: "Orbene questo Collegio non può quindi che prendere in esame gli elementi del contratto e le relative osservazioni proposte dall'Amministrazione finanziaria".

Ebbene, la sentenza di appello, così esprimendosi, mostra di prendere in considerazione e di attribuire rilevanza, nel concreto, solo gli elementi di fatto indicati nel contratto in essere tra le parti e nel contempo di trascurare e svalutare, tra l'altro, la disamina di un elemento extratestuale tutt'altro che irrilevante ai fini della qualificazione giuridica del contratto, vale a dire il trasferimento dei restanti cespiti avvenuto in data 05/12/2017 (dopo poco più di un anno dalla stipula del contratto di affitto), con cui si è realizzato il trasferimento dell'ultimo bene de La Centrale s.r.l.

Tale elemento risulta in sostanza pretermesso nella valutazione del giudice torinese, che risulta quindi erroneamente svolta.

La cessione di detti restanti beni, a ben vedere, andava infatti debitamente valutata nel complesso delle risultanze processuali, anche alla luce dell'affermazione – riconosciuta pure in sentenza di appello, rispetto alla quale risulta per vero del tutto distonica, anche alla luce della circostanza (pacifica) secondo la quale entrambe le società parti del contratto erano riconducibili al Guercio Alberto – secondo la quale "il contratto di affitto di azienda in parola fu posto in essere al fine di permettere la ristrutturazione del debito aziendale, attraverso l'istituto giuridico dell'affitto d'azienda, essendo come risulta in atti sensibilmente diminuito il debito nei confronti di terzi (cfr. copie dei bilanci offerte in comunicazione alle parti dalla contribuente)". Era quindi necessario esaminare e valutare anche come si collocasse in un contesto – qualificato anche da elementi estranei al regolamento contrattuale - diretto al risanamento della società La Generale s.r.l., obiettivo perseguito dalla concedente in affitto, un fatto che nel concreto comportava la dismissione completa di beni della stessa, con

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

spogliazione dell'intero suo patrimonio. Tale operazione non risulta esser stata affatto compiuta dalla pronuncia impugnata, che quindi è disallineata rispetto ai superiori principi di diritto enunciati da questa Corte.

La sentenza di appello va quindi cassata; il giudice del rinvio rivedrà pertanto i fatti, accertando e valutando tutti gli elementi comunque rilevanti nello specifico contesto, in particolare, verificherà la rilevanza e il contenuto probatorio – sempre nel contesto complessivo dei fatti di causa – anche degli elementi extratestuali dedotti dalle parti ai fini della interpretazione del contratto *inter partes* e dei suoi concreti effetti giuridici e statuirà in ordine alle spese di lite

p.q.m.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte in diversa composizione alla quale demanda di provvedere anche in ordine alle spese processuali del presente giudizio di Legittimità.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2026.

La Presidente
Tania Hmeljak

Corte di Cassazione - copia non ufficiale