SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

10 novembre 2011 *

Nel procedimento C-444/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Germania) con ordinanza 14 luglio 2010, pervenuta in cancelleria il 15 settembre 2010, nella causa

Finanzamt Lüdenscheid

contro

Christel Schriever,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. J. N. Cunha Rodrigues, presidente di sezione, dai sigg. U. Lõhmus (relatore), A. Rosas, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. P. Mengozzi
cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per il Finanzamt Lüdenscheid, dal sig. H. Selle, in qualità di agente;

— per la Commissione europea, dalla sig.ra L. Lozano Palacios e dal sig. B.-R. Killmann, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un ricorso per cassazione («Revision») proposto dal Finanzamt Lüdenscheid (amministrazione finanziaria; in prosieguo: il «Finanzamt») contro la sig.ra Schriever, in merito ad un avviso di rettifica con cui il Finanzamt ha qualificato la cessione dello stock di merci e dell'attrezzatura di un negozio, effettuata dalla sig.ra Schriever, come operazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

La sesta direttiva

3 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

4 A norma dell'art. 5, n. 1, della direttiva in parola, si considera «cessione di bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

5 In forza dell'art. 5, n. 8, della predetta direttiva:

«In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del

cedente. Gli Stati membri adottano, se del caso, le disposizioni necessarie ad evitare distorsioni di concorrenza, qualora il beneficiario non sia un soggetto passivo totale».

6 Ai sensi dell'art. 6, n. 5, della sesta direttiva, l'art. 5, n. 8, di quest'ultima si applica «nelle stesse condizioni alle prestazioni di servizi».

Il diritto nazionale

7 Ai termini dell'art. 1, n. 1, punto 1, primo periodo, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, pag. 565; in prosieguo: l'«UStG»), sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un imprenditore nell'ambito della propria impresa.

8 L'art. 1, n. 1a, dell'UStG, volto a recepire nel diritto nazionale gli artt. 5, n. 8, e 6, n. 5, della sesta direttiva, dispone quanto segue:

«Le operazioni effettuate nell'ambito di una cessione d'azienda ad un altro imprenditore ai fini dell'impresa del medesimo non sono soggette all'IVA. La cessione di azienda consiste nel trasferimento o nel conferimento integrale ad una società, a titolo oneroso o gratuito, dell'intera azienda o di un centro di attività stabile gestito separatamente nella struttura dell'impresa. L'imprenditore acquirente subentra al cedente».

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 Sino al 30 giugno 1996, la sig.ra Schriever gestiva un negozio al dettaglio di articoli sportivi in locali commerciali di sua appartenenza. Successivamente a tale data, essa cedeva lo stock di merci e l'attrezzatura del negozio alla Sport S. GmbH (in prosieguo: la «Sport S.») per un prezzo complessivo di DEM 455 000, senza esposizione dell'IVA nella fattura emessa in tale contesto.

10 Parallelamente, a decorrere dal 1°agosto 1996 e per una durata indeterminata, la sig.ra Schriever cedeva in locazione alla Sport S. i locali commerciali in cui era stata esercitata l'attività commerciale. Tuttavia, ai termini del contratto di locazione, ciascuna parte poteva recedere dal contratto medesimo entro il terzo giorno lavorativo di ogni trimestre dell'anno solare, con effetto alla scadenza del trimestre successivo.

11 La Sport S. proseguiva l'attività del negozio di articoli sportivi fino al 31 maggio 1998.

12 La sig.ra Schriever considerava la cessione dello stock di merci e dell'attrezzatura del negozio come una cessione integrale d'azienda non imponibile, ai sensi dell'art. 1, n. 1a, dell'UstG. Di conseguenza, essa non dichiarava il ricavo di tale vendita nella propria dichiarazione dell'IVA per l'anno 1996.

13 Il Finanzamt riteneva, invece, che non sussistessero i presupposti per una cessione integrale d'azienda, in quanto il bene immobile, quale elemento essenziale dell'azienda, non faceva parte degli elementi ceduti alla Sport S. Nell'avviso di rettifica per l'anno 2006, il Finanzamt qualificava la cessione come operazione imponibile e liquidava conseguentemente l'IVA.

14 Il Finanzgericht, accogliendo il ricorso esperito dalla sig.ra Schriever avverso la decisione del Finanzamt, riteneva che, alla luce di tutte le circostanze della causa, l'operazione controversa costituisse senz'altro una cessione integrale d'azienda, ai sensi dell'art. 1, n. 1a, dell'UStG, poiché, da una parte, la Sport S. aveva effettivamente proseguito l'attività d'impresa della sig.ra Schriever e, dall'altra, la mera possibilità teorica di recedere in qualsiasi momento dal contratto di locazione non aveva alcuna incidenza al riguardo.

15 Avverso tale sentenza il Finanzamt proponeva ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof, sostenendo che un contratto di locazione, dal quale sia possibile recedere mediante preavviso legale, non garantirebbe la duratura prosecuzione dell'attività d'impresa, considerato che, senza i locali commerciali, l'esercizio dell'attività commerciale al dettaglio non sarebbe possibile.

16 Nella propria ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof ricorda che, secondo la sua costante giurisprudenza, una cessione può essere qualificata come cessione d'azienda nonostante il fatto che taluni elementi essenziali dell'azienda stessa siano stati esclusi dall'operazione, purché, tuttavia, l'imprenditore possa fare uso di tali elementi essenziali sul lungo termine, al fine di proseguire durevolmente l'attività d'impresa. Il giudice medesimo precisa di aver già avuto modo di affermare che un contratto di locazione stipulato per una durata decennale è sufficiente per consentire un uso di detti elementi essenziali sul lungo termine, mentre il Finanzgericht Baden-Württemberg ha ritenuto, in una sentenza passata in giudicato, che la locazione per una durata quinquennale di un bene immobile dell'impresa, di cui il cedente era proprietario, fosse insufficiente per considerare che sussistesse una «prosecuzione» dell'attività d'impresa.

17 A giudizio del Bundesfinanzhof, le circostanze della causa principale sono tuttavia particolari, potendo entrambe le parti recedere, con breve preavviso, dal contratto di locazione stipulato a tempo indeterminato.

18 Ciò premesso, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sussista un "trasferimento" di un'universalità totale di beni ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva (...) qualora un imprenditore trasferisca ad un cessionario lo stock di prodotti e l'attrezzatura del proprio negozio di commercio al dettaglio e conceda semplicemente in locazione il locale commerciale di sua proprietà.

2) Se, al riguardo, sia rilevante il fatto che il locale commerciale sia stato concesso in godimento mediante un contratto di locazione stipulato per un lungo periodo ovvero che il contratto di locazione sia stato stipulato a tempo indeterminato ed entrambe le parti abbiano la facoltà di recedere a breve termine».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Con le questioni pregiudiziali, che appare opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che costituisce un trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni il trasferimento della proprietà dello stock di merci e dell'attrezzatura commerciale di un negozio al dettaglio, contestuale alla locazione, al cessionario, dei locali del negozio a tempo indeterminato, ma dalla quale entrambe le parti possano recedere con breve preavviso.

20 Si deve ricordare, anzitutto, che l'art. 5, n. 8, primo periodo, della sesta direttiva prevede che gli Stati membri possano considerare che, in occasione del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, non abbia avuto luogo alcuna cessione di beni e che il beneficiario subentri al cedente. Ne consegue che, qualora uno Stato

membro si avvalga di tale facoltà, il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni non è considerato quale cessione di beni ai fini della sesta direttiva e, a norma dell'art. 2 della stessa direttiva, non è quindi soggetto all'IVA (v., in tal senso, sentenze 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-1361, punto 30; 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes, Racc. pag. I-14393, punto 29, nonché 29 ottobre 2009, causa C-29/08, SKF, Racc. pag. I-10413, punto 36).

21 In forza dell'art. 5, n. 8, secondo periodo, della sesta direttiva, gli Stati membri possono escludere dall'applicazione della suddetta regola della non avvenuta cessione i trasferimenti di un'universalità di beni a favore di un beneficiario, che non sia soggetto passivo ai sensi della direttiva in parola o che agisca quale soggetto passivo solo per una parte della sua attività, laddove ciò sia necessario per evitare distorsioni della concorrenza. Si deve considerare che tale disposizione precisa in maniera esaustiva le condizioni alle quali uno Stato membro, che si avvalga della facoltà prevista nel primo periodo del detto paragrafo, può limitare l'applicazione della regola della non avvenuta cessione (sentenza Zita Modes, cit., punto 30).

22 Per quanto riguarda poi la nozione di «trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento in una società di una universalità totale o parziale di beni», di cui all'art. 5, n. 8, primo periodo, della sesta direttiva, la Corte ha già statuito che quest'ultima costituisce una nozione autonoma del diritto dell'Unione che deve ricevere un'interpretazione uniforme in tutta l'Unione. In mancanza di una definizione di tale nozione nella sesta direttiva o di un espresso richiamo al diritto degli Stati membri, il suo senso e la sua portata devono essere ricercati tenendo conto del contesto della disposizione e dello scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi (v., in tal senso, sentenza Zita Modes, cit., punti 32-35).

23 È proprio alla luce del contesto dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva e dello scopo perseguito da quest'ultima che la Corte ha ritenuto che la predetta disposizione è diretta a consentire agli Stati membri di agevolare i trasferimenti di imprese o di parti

di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte (sentenza Zita Modes, cit., punto 39).

24 La Corte ha parimenti affermato che, tenuto conto di tale finalità, la nozione di «trasferimento (…) di un'universalità totale o parziale di beni» deve essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti (v. citate sentenze Zita Modes, punto 40, e SKF, punto 37).

25 Ne deriva che, affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma.

26 La questione se tale complesso debba contenere, in particolare, beni sia mobili che immobili deve essere valutata alla luce della natura dell'attività economica di cui trattasi.

27 Nell'ipotesi in cui un'attività economica non richieda l'uso di locali particolari o dotati di impianti fissi necessari per la prosecuzione dell'attività economica, può sussistere un trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, anche senza il trasferimento dei diritti di proprietà su un bene immobile.

28 Per contro, non è possibile ravvisare un simile trasferimento, ai sensi della suddetta disposizione, senza che al cessionario siano stati conferiti in godimento i locali commerciali, qualora l'attività economica interessata consista nella gestione di un complesso inscindibile di beni mobili ed immobili. In particolare, ove i locali commerciali siano muniti di impianti fissi necessari per la prosecuzione dell'attività economica, tali beni immobili devono fare parte degli elementi ceduti, affinché si tratti del trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, ai sensi della sesta direttiva.

29 Del pari, un trasferimento di beni può altresì avere luogo se i locali commerciali sono messi a disposizione del cessionario mediante un contratto di locazione o se quest'ultimo dispone esso stesso di un bene immobile appropriato in cui tutti i beni trasferiti possano essere collocati e in cui egli possa continuare ad esercitare l'attività economica di cui trattasi.

30 Qualsiasi altra interpretazione avrebbe come conseguenza una distinzione arbitraria tra, da una parte, le cessioni operate dai cedenti che siano proprietari dei locali che ospitano l'azienda o la parte dell'azienda che intendano cedere e, dall'altra, quelle effettuate dai cedenti che siano soltanto titolari di un diritto di locazione sui locali medesimi. Infatti, né il tenore letterale dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva né la sua finalità lasciano presumere che questi ultimi non possano operare il trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi della suddetta disposizione.

31 Inoltre, l'importo dell'IVA da assolvere per il trasferimento di un'azienda o di una parte di essa può costituire un onere particolarmente considerevole per il cessionario rispetto alle risorse dell'azienda interessata, anche nel caso in cui l'universalità di beni trasferita non comprenda beni immobili. Sarebbe dunque conforme alla finalità della disposizione in esame, quale esposta supra al punto 23, riconoscere un trattamento speciale anche ai trasferimenti di un'universalità di beni contestuale alla conclusione

di un contratto di locazione di locali commerciali (v., in tal senso, sentenza Zita Modes, cit., punto 41).

32 Dalle considerazioni che precedono emerge che occorre effettuare una valutazione globale delle circostanze di fatto che caratterizzano l'operazione di cui trattasi per determinare se essa rientri nella nozione di trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi della sesta direttiva. In tale ambito deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire.

33 Per quanto riguarda, in particolare, il trasferimento dello stock di merci e l'attrezzatura di un esercizio commerciale al dettaglio, esso viene di norma effettuato al fine di consentire all'acquirente di proseguire l'attività del predetto esercizio.

34 Anche ove si tratti di un'attività economica che non possa essere esercitata senza disporre di locali commerciali, in via generale non risulta necessario, per garantire la prosecuzione dell'esercizio commerciale al dettaglio ceduto, che il proprietario del medesimo sia anche quello dell'immobile in cui esso viene ospitato.

35 Poiché la cessione dello stock di merci e dell'attrezzatura del negozio è sufficiente per consentire la continuità di un'attività economica autonoma, il trasferimento dei beni immobili non è determinante ai fini della qualificazione dell'operazione come trasferimento di un'universalità di beni.

36 Inoltre, qualora risulti che la prosecuzione dell'attività economica di cui trattasi richieda che l'acquirente utilizzi gli stessi locali di cui disponesse l'alienante, nulla osta, in via di principio, a che tale possesso sia trasferito mediante la conclusione di un contratto di locazione.

37 Ai fini dell'applicazione dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, occorre, poi, che il cessionario intenda gestire l'azienda o la parte di azienda trasferita e non semplicemente liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere lo stock (v., in tal senso, sentenza Zita Modes, cit., punto 44).

38 A tal riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che le intenzioni dell'acquirente possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenze 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, Racc. pag. 655, punto 24; 26 settembre 1996, causa C-230/94, Enkler, Racc. pag. I-4517, punto 24; 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 47, nonché 18 novembre 2010, causa C-84/09, X, Racc. pag. I-11645, punti 47 e 51).

39 Dagli atti presentati alla Corte emerge che, nella causa principale, il trasferimento dello stock di merci e dell'attrezzatura del negozio di articoli sportivi, contestuale alla locazione dei locali commerciali, ha consentito all'acquirente di continuare l'attività economica autonoma esercitata precedentemente dall'alienante. A tal riguardo, è pacifico che tale trasferimento non possa essere considerato come la mera vendita di uno stock di prodotti. Invero, tanto lo stock di merci quanto l'attrezzatura del negozio facevano parte del complesso dei beni ceduti. Inoltre, la circostanza che il cessionario abbia continuato la gestione del negozio di articoli sportivi per quasi due anni conferma che la sua intenzione non era quella di liquidare immediatamente l'attività di cui trattasi.

40 Pertanto, la circostanza che i locali commerciali fossero soltanto dati in locazione all'acquirente e non venduti a quest'ultimo, nella causa principale, non ha costituito un ostacolo alla prosecuzione dell'attività dell'alienante da parte dell'acquirente.

41 Infine, il giudice del rinvio solleva la questione se la durata della locazione e le modalità per porvi termine rilevino ai fini della valutazione se il trasferimento di un'azienda o d'una parte dell'azienda possa essere qualificato come trasferimento di un'universalità di beni, ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva.

42 A tal riguardo va rilevato che elementi quali la durata del contratto di locazione stipulato e le modalità convenute per porvi un termine devono essere presi in considerazione in sede di valutazione globale dell'operazione di trasferimento di beni ai sensi dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva, poiché possono incidere su tale valutazione nell'ipotesi in cui siano atti ad impedire la prosecuzione duratura dell'attività economica.

43 Tuttavia, la possibilità di recedere da un contratto di locazione a tempo indeterminato con un preavviso a breve termine, di per sé, non è determinante per concludere che il cessionario avesse l'intenzione di liquidare immediatamente l'azienda o la parte di azienda trasferita. Pertanto, l'applicazione dell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva non può essere respinta in base a quest'unico motivo.

44 Tale interpretazione è conforme al principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA. Infatti, tale principio osta, segnatamente, a che operatori economici che effettuino le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione di tale imposta (v., in particolare, sentenze 7 settembre 1999, causa C-216/97, Gregg, Racc. pag. I-4947, punto 20, e 10 marzo 2011, causa C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Racc. pag. I-1509, punto 36). Ne consegue che tale principio risulterebbe violato se la possibilità di applicare l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva ad un'operazione di trasferimento di un'universalità di beni, come quella oggetto della causa principale, dipendesse dalle condizioni del contratto di locazione e, segnatamente, dalla sua durata e dalle sue modalità di recesso.

45 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, le questioni poste vanno risolte dichiarando che l'art. 5, n. 8, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che costituisce trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, ai sensi della suddetta disposizione, il trasferimento della proprietà dello stock di merci e dell'attrezzatura commerciale di un negozio al dettaglio, contestuale alla locazione al cessionario, a tempo indeterminato, dei locali del negozio stesso, locazione dalla quale entrambe le parti possano peraltro recedere con breve preavviso, a condizione che i beni trasferiti siano sufficienti affinché il medesimo cessionario possa proseguire durevolmente un'attività economica autonoma.

Sulle spese

46 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

L'art. 5, n. 8, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che costituisce trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni, ai sensi della suddetta disposizione, il trasferimento della proprietà dello stock di merci e dell'attrezzatura

commerciale di un negozio al dettaglio, contestuale alla locazione al cessionario, a tempo indeterminato, dei locali del negozio stesso, locazione dalla quale entrambe le parti possano peraltro recedere con breve preavviso, a condizione che i beni trasferiti siano sufficienti affinché il medesimo cessionario possa proseguire durevolmente un'attività economica autonoma.

Firme