



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: 185

Composta da

Dott. Federico Sorrentino Presidente

Dott. Oronzo De Masi Consigliere

Dott. Liberato Paolitto Consigliere rel. R.G.N. 3994/2017

Dott. Ugo Candia Consigliere Ud. 20/10/2023

Dott. Milena Balsamo Consigliere

Registro Invim
Accertamento

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 3994/2017 R.G. proposto da
Agenzia delle Entrate, in persona del suo Direttore *p.t.*, rappresentata
e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici, in
Roma, via dei Portoghesi n. 12, *ope legis* domicilia;

– *ricorrente* –

contro

S.r.l., in persona del suo legale rappresentante *p.t.*,
società liquidata e cancellata dal Registro delle Imprese, e
Limited, in persona del suo legale rappresentante *p.t.*, socio e
successore della Italy S.r.l., con domicilio eletto in Roma, viale
Parioli n. 43, presso lo studio del prof. avvocato Francesco d'Ayala
Valva che le rappresenta e difende unitamente al prof. avvocato
Gianfranco Gaffuri ed al prof. avvocato Alberto Maria Gaffuri;

– *controricorrenti* –



avverso la sentenza n. 4361/16, depositata il 5 luglio 2016, della Commissione tributaria regionale del Lazio;
Udita la relazione svolta, nella pubblica udienza del 20 ottobre 2023, dal Consigliere dott. Liberato Paolitto;
uditi, per l'Agenzia delle Entrate, l'avvocato dello Stato Mattia Cherubini e, per le controricorrenti, l'avvocato Alberto Maria Gaffuri;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.ssa Anna Maria Soldi, che ha chiesto che la Corte accolga il ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. – Con sentenza n. 4361/16, depositata il 5 luglio 2016, la Commissione tributaria regionale del Lazio ha accolto l'appello proposto da S.r.l. avverso la decisione di prime cure che aveva disatteso l'impugnazione di un avviso di liquidazione dell'imposta di registro (n. 11020018955) emesso dall'Agenzia delle Entrate dietro riqualficazione - in termini di cessione di azienda (piuttosto che di cessioni di beni quale operazione imponibile IVA) - dell'oggetto del contratto concluso in data 28 aprile 2011 (registrato in via telematica il 6 maggio 2011, al n. 9141 serie 1T, e) intercorso tra la cedente S.r.l. e la cessionaria S.r.l.

1.1 – Il giudice del gravame ha rilevato che:

– l'oggetto del contratto sottoposto a tassazione riguardava i diritti di cui la società cedente era titolare e, dunque, «a) l'Autorizzazione Unica alla costruzione e all'esercizio di un impianto fotovoltaico nel territorio del Comune di Tuscania, rilasciatogli dalla Provincia di Viterbo; b) la disponibilità del diritto di superficie di determinati terreni per la costruzione e l'esercizio dell'impianto; c) il progetto per la realizzazione, lo sviluppo e l'esercizio dell'impianto fotovoltaico; d) il



diritto all'allacciamento dell'impianto fotovoltaico alla rete elettrica di trasmissione nazionale.»;

- l'Ufficio non aveva contestato «le asserzioni di parte appellante con le quali si è prospettato che l'operatività dell'impianto avrebbe necessariamente richiesto un'onerosa integrazione da parte dell'acquirente, che avrebbe dovuto provvedere all'installazione dei pannelli fotovoltaici e degli inverter»;

- «quanto ceduto dalla non aveva, di per sé stesso, un'attitudine, neanche potenziale, all'esercizio di attività imprenditoriale essendo a tal fine necessaria l'ulteriore predisposizione, a carico dell'acquirente, di apparati tecnici (pannelli fotovoltaici ed inverter), oltretutto di elevato valore economico stante l'entità e la potenza dell'impianto.».

2. - L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di due motivi.

S.r.l., e Limited, resistono con controricorso, ed hanno depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia denuncia nullità della gravata sentenza per violazione del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 57 e 58, deducendo, in sintesi, che il giudice del gravame, decidendo nel merito della lite contestata, aveva implicitamente disatteso l'eccezione articolata da essa esponente in punto di *nova* da controparte dedotti con i motivi di appello; difatti (solo) col gravame controparte aveva censurato la riqualificazione operata con l'avviso di liquidazione, producendo (anche) nuovi documenti e deducendo - oltreché l'inconfigurabilità della natura principale dell'imposta liquidata - che non avevano formato oggetto di cessione beni materiali (nemmeno riportati nel libro cespiti).



Il secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento all'art. 2555 cod. civ., ed al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, e art. 2 della tariffa allegata, parte prima, deducendo l'Agenzia che:

- alla disposizione tributaria posta a fondamento dell'operata riqualificazione del contratto (art. 20, cit.) doveva riconoscersi natura antielusiva siccome volta a cogliere la «causa reale» dell'atto dispositivo e la «regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti»;

- nella nozione di azienda, delineata dall'art. 2555 cod. civ., ai beni organizzati per il perseguimento del fine produttivo deve attribuirsi «un significato particolarmente ampio», in quanto tale inclusivo (anche) dei servizi organizzati nell'azienda, dei beni immateriali, dei rapporti di lavoro e, in definitiva, dei diritti e rapporti giuridici, così che ai fini della configurazione di una cessione di azienda non avrebbe potuto ritenersi imprescindibile il trasferimento di beni materiali;

- rilevando l'idoneità dei beni ceduti al perseguimento dei fini produttivi (cd. potenzialità produttiva dell'impresa), non anche l'attualità dell'esercizio di impresa, nella fattispecie l'oggetto della cessione non avrebbe potuto identificarsi con un mero progetto, atteso (anche) che: a) - la cessionaria di azienda (Energia S.r.l.) aveva iniziato a presentare dichiarazioni fiscali a partire proprio dall'anno 2011 e, nel medesimo periodo di imposta, aveva erogato compensi «ai medesimi soggetti ai quali la cedente S.r.l. aveva versato compensi nello stesso anno 2011»; b) - mentre la cedente Italy S.r.l. aveva chiuso in perdita il bilancio di esercizio 2012, ed era stata posta in liquidazione nel 2013, dalla relativa nota integrativa del bilancio 2011 poteva desumersi che tutta l'attività della cessionaria Energia S.r.l. si era risolta nella «realizzazione, l'esercizio e la



manutenzione dell'unico impianto fotovoltaico sito nel Comune di Tuscania»; c) – sempre la S.r.l., alla stessa data del contratto (ora) in contestazione, aveva «ceduto ad altre Società diritti della stessa tipologia di quelli qui in oggetto»;

- in un siffatto contesto, il giudice del gravame avrebbe dovuto considerare (anche) il collegamento negoziale quale attività delle parti unitariamente riconducibile all'ambito di applicazione della disposizione di cui all'art. 20, cit., e rilevante ai fini dell'identificazione di una cessione di azienda (con la tecnica cd. a «spezzatino»).

2. – Va premesso che rimangono al di fuori del giudizio di legittimità, in quanto non esaminabili, i motivi di appello che – involgendo, rispettivamente, il difetto di motivazione dell'atto impositivo, e la preclusione alla sua integrazione giudiziale (*ex post*), la qualificazione dell'imposta liquidata (quale suppletiva o complementare piuttosto che principale), con conseguente maturata decadenza, e la violazione del contraddittorio preventivo (in fattispecie di clausola antielusiva) – sono rimasti assorbiti nella gravata sentenza e che, ciò non di meno, vengono riproposti in controricorso.

Come, difatti, la Corte ha in più occasioni statuito, nel giudizio di legittimità non possono trovare ingresso, e perciò non sono esaminabili, le questioni sulle quali, per qualunque ragione, il giudice inferiore non si sia pronunciato per averle ritenute assorbite, così che (solo) in ragione della cassazione della sentenza impugnata per l'accoglimento del motivo attinente alla questione assorbente, l'esame delle ulteriori questioni rimaste assorbite va rimesso al giudice del rinvio, salva l'eventuale ricorribilità per cassazione avverso la successiva sentenza che abbia affrontato le suddette questioni precedentemente ritenute superate (v., *ex plurimis*, Cass., 30 settembre 2022, n. 28530; Cass., 16 giugno 2022, n. 19442; Cass., 5



novembre 2014, n. 23558; Cass. Sez. U., 17 giugno 2013, n. 15122; Cass., 1 marzo 2007, n. 4804).

3. – Tanto premesso, il primo motivo di ricorso è destituito di fondamento.

3.1 - La Corte ha statuito che il divieto posto dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57, - alla cui stregua, nel giudizio di appello, non possono proporsi «nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio» - riguarda le sole eccezioni in senso stretto, e non anche le eccezioni improprie o le mere difese, che sono sempre deducibili; e che per eccezioni in senso stretto debbono intendersi quelle attraverso le quali il contribuente fa valere, con i motivi di ricorso, un fatto giuridico avente efficacia modificativa, impeditiva od estintiva della pretesa fiscale, non potendo al contrario essere considerate tali - e non comportando pertanto il divieto di sollevare eccezioni nuove in appello, posto dall'art. 57, cit., - la deduzione, in grado di appello, di cosiddette eccezioni improprie, o mere difese, in quanto dirette a sollecitare il rilievo d'ufficio da parte del giudice della inesistenza dei fatti costitutivi del diritto dedotto in giudizio, ovvero, specularmente, in quanto volte alla mera contestazione delle censure mosse dal contribuente all'atto impugnato - con il ricorso introduttivo - ed alle quali rimane quindi circoscritta la indagine rimessa al giudice (così Cass., 31 maggio 2016, n. 11223; Cass., 5 dicembre 2014, n. 25756; v. altresì, *ex plurimis*, Cass., 10 maggio 2019, n. 12467; Cass., 21 marzo 2019, n. 8073; Cass., 30 ottobre 2018, n. 27562; Cass., 29 dicembre 2017, n. 31224; Cass., 22 settembre 2017, n. 22105).

E si è, quindi, rimarcato che debbono ascriversi alla categoria delle eccezioni in senso stretto tutti i vizi d'invalidità dell'atto impositivo per difetto di elementi formali essenziali, incompetenza o violazione di norme sul procedimento (v. Cass., 30 settembre 2015, n. 19414).



3.2 – Nella fattispecie, la deduzione inerente all’oggetto del contratto – (qui) con specifico riferimento al difetto di cessione di elementi materiali di organizzazione dell’attività produttiva – era, innanzitutto, (già) entrata nel *thema decidendum* sulla base delle allegazioni del ricorso introduttivo che (trascritto dalla stessa ricorrente) esponeva il difetto di ogni potenziale idoneità dei beni ceduti all’attività produttiva e la necessità che gli elementi integrativi, a tal fine necessari, non rivestissero «secondaria importanza» per lo svolgimento di detta attività, non potendosi considerare per tale la «onerosa integrazione dei beni trasferiti con ulteriori fattori produttivi» costituiti «dall’acquisto/costruzione dell’impianto fotovoltaico ... elemento maggiormente oneroso per poter sviluppare il business».

L’allegazione che involgeva il difetto di cessione di elementi materiali dell’organizzazione produttiva costituiva (così) una mera integrazione delle deduzioni svolte col ricorso introduttivo e, ad ogni modo, si muoveva sul (solo) piano della contestazione della pretesa impositiva, per di meglio sul piano della insussistenza del fatto costitutivo della pretesa impositiva qual identificato nell’oggetto del contratto sottoposto a tassazione di registro, e qual esposto nell’atto impositivo.

La deduzione in discorso non poteva, dunque, ascriversi al novero delle eccezioni in senso proprio non avendo ad oggetto fatti ad efficacia modificativa, impeditiva od estintiva della pretesa fiscale e risolvendosi, piuttosto, in una contestazione della qualificazione giuridica operata dall’Agenzia in relazione all’oggetto contrattuale; *thema probandum* e *decidendum*, questo, che già apparteneva all’oggetto del giudizio nei termini di una (imprescindibile) identificazione dell’oggetto del contratto ed al cui interno detta deduzione rimaneva, quale allegazione della insussistenza del fatto costitutivo della pretesa impositiva.



4. – Del pari destituito di fondamento è il secondo motivo di ricorso.

4.1 – Va premesso, al riguardo, che – articolandosi il motivo nei termini di una denuncia di violazione di legge – risultano inammissibili quei profili di censura volti ad enucleare dati probatori di natura inferenziale (in tesi) corroboranti – con riferimento ai comportamenti tenuti dalle società parti del contratto sottoposto a tassazione – la prospettata fattispecie della cessione d’azienda.

Vengono, difatti, così in considerazione deduzioni che la stessa parte ricorrente non si premura di riferire al complesso delle posizioni difensive articolate nel corso del giudizio di merito (a riguardo del «come» e del «quando» della relativa introduzione nel giudizio) e che, come detto, - in antinomia rispetto alla denunciata violazione di legge – sono volte, nella sostanza, ad inficiare l’accertamento condotto dal giudice del gravame in ordine ai presupposti fattuali della qualificazione operata in ordine alla fattispecie impositiva.

Per di più, va soggiunto, la qualificazione contrattuale - che va operata sulla base degli elementi desumibili dall'atto presentato per la registrazione «prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi» (d.P.R. n. 131 del 1986, art. 20) - presupponeva, nella fattispecie, l’identificazione degli elementi identitari di un’azienda che consentissero di affermare, o escludere, l’esistenza di un complesso di beni organizzati (anche solo in via potenziale) all’esercizio di un’impresa quale oggetto dell’atto sottoposto a registrazione; laddove, dunque, la preclusione alla valutazione di elementi extratestuali - quale conseguente alla riformulazione dell’art. 20, cit., ad opera della l. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, c. 87 (v. Corte Cost., sentenze del 21 luglio 2020, n. 158 e del 16 marzo 2021, n. 39) - opera sul piano della qualificazione giuridica dell’atto sottoposto a registrazione - sulla sua sussunzione in alcuno degli atti tipici prefigurati dalla disciplina sostanziale del tributo



- non anche con riferimento all'accertamento in fatto del contenuto di quello stesso atto registrato e quanto, dunque, al suo oggetto contrattuale.

Non veniva, pertanto, in rilievo, nella fattispecie, una riqualificazione contrattuale dell'atto sulla base di elementi extratestuali, ovvero in considerazione (unitaria) di negozi (formalmente) distinti ma da considerare collegati; la qualificazione contrattuale, per vero, risulta tutta interna all'atto da tassare (al suo oggetto) e si incentra sugli elementi identificativi dell'oggetto contrattuale.

4.2 – In tema di IVA, e con riferimento alla regola della cd. non avvenuta cessione di cui all'art. 19 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (sostanzialmente riproduttivo dell'art. 5 paragrafo 8, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977) - disposizioni, queste, che qui rilevano ai fini dell'applicazione del principio di alternatività Iva/Registro - la Corte di Giustizia ha statuito che:

- dette disposizioni debbono ritenersi volte ad «agevolare i trasferimenti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di una spesa rilevante, che sarebbe, in ogni caso, recuperata successivamente mediante detrazione dell'IVA versata a monte» (CGUE, 19 dicembre 2018, causa C-17/18, Vi. Ma. e a., punto 13; CGUE, 10 novembre 2011, procedimento C-444/10, Schriever, punto 23; CGUE, 27 novembre 2003, procedimento C-497/01, Zita Modes, punto 39);

- per «trasferimento di un'universalità totale o parziale di beni» si deve intendere la cessione «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 svolgere un'attività economica autonoma,



ma che non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti» (CGUE, 19 dicembre 2018, causa C-17/18, cit., punto 14, ed ivi ulteriori riferimenti alla pregressa giurisprudenza della Corte);

- «affinché si configuri un trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, occorre che il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica autonoma e che la questione se tale complesso debba o meno contenere sia beni mobili che beni immobili deve essere valutata alla luce della natura dell'attività economica di cui trattasi» (CGUE 19 dicembre 2018, causa C-17/18, cit., punto 15; CGUE 10 novembre 2011, causa C-444/10, cit., punti 25 e 26);

- a detti fini, «deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire nell'ambito della valutazione globale delle circostanze di fatto che dev'essere effettuata per determinare se l'operazione di cui trattasi rientri nella nozione di «trasferimento di un'universalità di beni», ai sensi della direttiva IVA (CGUE 19 dicembre 2018, cit., punto 15; CGUE 10 novembre 2011, cit., punto 32).

4.3 - Secondo la giurisprudenza di questa Corte, deve qualificarsi quale cessione di azienda una cessione di beni strumentali atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di impresa, mentre la cessione di singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere sottoposta ad IVA; ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (v. Cass., 30 giugno 2021, n. 18402; Cass., 27 dicembre 2018, n. 33486; Cass., 17 novembre 2017,



n. 27290; Cass., 22 gennaio 2013, n. 1405; Cass., 19 novembre 2007, n. 23857; Cass., 25 gennaio 2002, n. 897; Cass., 28 aprile 1998, n. 4319).

Si è, inoltre, rimarcato che - se può ascriversi alla fattispecie della cessione di azienda anche una sola parte dei beni ceduti che, pur non comprendendo tutti quelli che appartenevano all'azienda oggetto di cessione, abbia tuttavia mantenuto un'organizzazione autonoma idonea a consentire di esercitare un'attività d'impresa, seppur con inevitabili integrazioni che il cessionario abbia dovuto porre in essere, e ciò non di meno - è pur sempre necessario che i beni ceduti conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa, dovendo comunque trattarsi di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa (Cass., 30 marzo 2021, n. 8748; Cass., 8 maggio 2013, n. 10740; Cass., 9 ottobre 2009, n. 21481; Cass., 9 dicembre 2005, n. 27286); nonché che l'accertamento relativo all'individuazione, riguardo ai beni trasferiti, di un rapporto di complementarietà strumentale tra gli stessi, quali elementi organizzati per lo svolgimento di un'attività di impresa, costituisce un'indagine che rientra nell'apprezzamento delle risultanze processuali devoluta al giudice di merito ed è censurabile solo per vizio di motivazione (Cass., 22 gennaio 2013, n. 1405; Cass., 28 aprile 1998, n. 4319).

La Corte ha, poi, escluso che una cessione di azienda possa identificarsi con la mera cessione di un'autorizzazione amministrativa, essendosi rilevato che «la cessione dell'autorizzazione al trasporto merci alcuna potenzialità produttiva avrebbe potuto *ex se* esprimere se non in combinazione con i beni strumentali cui correlare quell'autorizzazione e, così, rendere possibile l'esercizio dell'impresa» (Cass., 30 giugno 2021, n. 18402); nonché che deve essere esclusa la



potenziale idoneità dei fattori produttivi all'esercizio dell'impresa laddove emergeva la «necessità di eseguire «gravosissimi lavori di ristrutturazione», - al fine di poter considerare il fabbricato, oggetto di trasferimento, elemento idoneo a concorrere alla svolgimento dell'attività di impresa avente ad oggetto la gestione di un *residence*, - e [il] ... difetto di elementi idonei anch'essi a concorrere ad una siffatta attività economica («necessari impianti elettrici, di riscaldamento, di condizionamento, antincendio e telefonici, ...mobili e ... sanitari)» (Cass., 11 maggio 2022, n. 14929).

4.4 – Nella fattispecie, come anticipato, il giudice del gravame – dopo aver identificato, nello specifico, i beni ed i rapporti giuridici che avevano formato oggetto di cessione [«a) l'Autorizzazione Unica alla costruzione e all'esercizio di un impianto fotovoltaico nel territorio del Comune di Tuscania, rilasciatogli dalla Provincia di Viterbo; b) la disponibilità del diritto di superficie di determinati terreni per la costruzione e l'esercizio dell'impianto; c) il progetto per la realizzazione, lo sviluppo e l'esercizio dell'impianto fotovoltaico; d) il diritto all'allacciamento dell'impianto fotovoltaico alla rete elettrica di trasmissione nazionale.»] – ha rilevato che i beni (così ceduti) non potevano rivestire alcuna «attitudine, neanche potenziale, all'esercizio di attività imprenditoriale essendo a tal fine necessaria l'ulteriore predisposizione, a carico dell'acquirente, di apparati tecnici (pannelli fotovoltaici ed inverter), oltretutto di elevato valore economico stante l'entità e la potenza dell'impianto.».

E detta conclusione deve ritenersi conforme ai principi di diritto espressi dalla Corte di Giustizia, e da questa Corte, in quanto – se è vero che, ai fini in discorso, «deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire nell'ambito della valutazione globale delle circostanze di fatto che dev'essere effettuata per determinare se l'operazione di cui trattasi



rientri nella nozione di «trasferimento di un'universalità di beni» (CGUE 19 dicembre 2018, cit., punto 15; CGUE 10 novembre 2011, cit., punto 32) – non è dato riscontrare in quali termini sussistesse, nella fattispecie, un'azienda in difetto della stessa (imprescindibile) componentistica tecnica che, strumentale al perseguimento del fine produttivo in vista del quale è postulata l'organizzazione dei fattori d'impresa, deve necessariamente connotare l'impresa di produzione di energia elettrica (per esercizio di impianto fotovoltaico).

5. - Le spese del giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza di parte ricorrente nei cui confronti non sussistono, però, i presupposti processuali per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale (d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, c. 1-*quater*).

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore dei controricorrenti, delle spese del giudizio di legittimità liquidate in € 3.500,00 per compensi professionali ed € 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 ottobre 2023.

Il Presidente
dott. Federico Sorrentino

Il Consigliere estensore
dott. Liberato Paolitto



COPIA USO STUDIO



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI ROMA

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	AMODIO	ALBERTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	FLAMINI	LUIGI MARIA	Relatore
<input type="checkbox"/>	UFILUGELLI	FRANCESCO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3665/2015
depositato il 27/05/2015

- avverso la sentenza n. 21868/2014 Sez:57 emessa dalla Commissione Tributaria Provincia
di ROMA

contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ROMA 3

proposto dagli appellanti:

SUNRAY ITALY SRL

VIA MELCHIORRE GIOIA,8 20124 MILANO MI

difeso da:

CIRUZZI ANNAMARIA

P.ZZA F. MEDA,3 20100 MILANO MI

difeso da:

PANE MARCO

P.ZZA MEDA,3 20100 MILANO MI

difeso da:

TEDESCHI GIULIO

P.ZZA F. MEDA,3 20100 MILANO MI

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 11020018955 REGISTRO 2011

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 3665/2015

UDIENZA DEL

23/05/2016 ore 09:30

N°

6368/16

PRONUNCIATA IL:

23-5-16

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

5-7-16

Il Segretario

SUCCINTA ESPOSIZIONE DEI FATTI

Con sentenza n. 21868/57/14, depositata il 5 novembre 2014, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sez. 57, respingeva il ricorso proposto dalla SUNRAY Italy s.r.l. avverso l'avviso di liquidazione n. 11020018955 con il quale l'Ufficio, in relazione alla cessione di un complesso di beni e diritti dalla SUNRAY Italy s.r.l. alla CASSO ENERGIA s.r.l. (entrambe società unipersonali), aveva ritenuto l'atto una cessione d'azienda, come tale soggetto ad imposta di registro, anziché una cessione di singoli beni, come ritenuto dalle contraenti..

La ricorrente veniva condannata al pagamento delle spese di lite, liquidate in € 450,00.

Nella motivazione della sentenza il primo giudice condivide la valutazione dell'Ufficio rilevando che *"con l'atto di compravendita, indipendentemente dal nomen iuris, la società acquirente di fatto acquistava tutti i beni e diritti della venditrice (il progetto e l'autorizzazione alla costruzione e all'esercizio di un impianto fotovoltaico di notevole potenza in Comune di Tuscania su terreni per i quali erano stati contratti più preliminari per un diritto di superficie con patto d'opzione, il contratto con la Terna Rete Elettrica Nazionale s.p.a., ecc.) e subentrava, a tal fine, in tutti i diritti, contratti, atti, procedimenti e obbligazioni dalla stessa contratte"* e ritenendo che, in un simile contesto, non si possa negare in via interpretativa che *"la causa del negozio sia quella della cessione d'azienda, a prescindere se l'esercizio dell'impresa sia attuale o meno, potendo in ipotesi i singoli beni essere organizzati e potenzialmente idonei per lo svolgimento dell'attività"*.

La C.T.P. esclude, inoltre, che l'atto impositivo contenga vizi di motivazione.

Con atto consegnato il 30 aprile 2015 alla controparte e depositato il 27 maggio 2015, ha impugnato, in persona del liquidatore, la SUNRAY Italy s.r.l.

Con un primo motivo si eccepisce il vizio dell'avviso di liquidazione per aver ravvisato, nella fattispecie, una cessione d'azienda.

Al riguardo si evidenzia che non avrebbe avuto inizio alcuna attività economica per cui non ci sarebbe stata l'intenzione di gestire il presunto ramo d'azienda trasferito; che nessun bene materiale sarebbe stato ceduto; che nessun ricavo ne sarebbe derivato alla società cessionaria; che la presenza di beni materiali sarebbe condizione necessaria (anche se non sufficiente) per la configurabilità di una cessione d'azienda; che soltanto un'onerosa integrazione da parte del cessionario (in primo luogo con l'acquisto di pannelli fotovoltaici) avrebbe consentito di produrre energia elettrica; che l'atto impositivo per cui è controversia contrasterebbe con precedenti interpretazioni della nozione di azienda fornite dall'Agenzia delle Entrate.

Con un secondo motivo si eccepisce vizio di motivazione dell'avviso di liquidazione.

Al riguardo si sostiene che l'Ufficio non avrebbe esplicitato le ragioni giuridiche alla base dell'atto e che prova di tale vizio sarebbe data dalla circostanza che in sede di controdeduzioni di

primo grado l'Ufficio - secondo l'appellante nel tentativo postumo di motivare l'atto - avrebbe operato, richiamando l'art. 20 D.P.R. 131/86, un riferimento ad esigenze antielusive di cui non ci sarebbe minimamente cenno nell'avviso per cui è controversia.

Sotto altro profilo si rappresenta che l'Ufficio avrebbe chiesto una maggiore imposta di registro di natura principale che, però, per sua natura dovrebbe fondarsi sulla rilevazione di "errori od omissioni materialmente evidenti" laddove invece, nella fattispecie, l'Ufficio avrebbe operato sulla base di un apprezzamento giuridico (la riqualificazione dell'atto come cessione d'azienda).

Per l'appellante, dunque, si sarebbe trattato di una liquidazione dell'imposta di registro di natura suppletiva con conseguente, sopravvenuta decadenza per superamento del termine triennale dalla registrazione, ai sensi dell'art. 76, comma 2, lett. c) D.P.R. 131/86.

Oltretutto, sostiene l'appellante, la decadenza sarebbe intervenuta anche se si sussumesse la fattispecie nelle ipotesi di imposta di registro complementare o residuale.

Si eccepisce, ulteriormente, che, se l'art. 20 D.P.R. 131/86 costituisse effettivamente una clausola antiabuso dell'imposta di registro, si sarebbe dovuto attivare il contraddittorio preventivo, ai sensi dell'art. 37 bis, comma 4, D.P.R. 131/86.

In definitiva, nel gravame si chiede l'annullamento dell'atto di liquidazione per cui è controversia.

Con nota depositata in data 2 maggio 2016, la parte appellante ha prodotto documenti (copia di preliminare di cessione del diritto di superficie, copia del contratto di compravendita da cui si evince la potenza dell'impianto da realizzare, nota integrativa al bilancio 31.12.2011 della CASSO ENERGIA s.r.l.)

Con atto depositato il 23 dicembre 2015 ha controdedotto l'Ufficio sostenendo la correttezza della sentenza appellata.

In data 11 maggio 2016 la parte appellante ha prodotto una memoria illustrativa ad ulteriore sostegno del gravame, in particolare allegando giurisprudenza favorevole formatasi su vicende analoghe.

La causa è stata trattata il 23 maggio 2016.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello merita accoglimento.

Dal contratto in atti risulta che la SUNRAY ITALY era titolare dei seguenti diritti e autorizzazioni: a) l'Autorizzazione Unica alla costruzione e all'esercizio di un impianto fotovoltaico nel territorio del Comune di Tuscania, rilasciatogli dalla Provincia di Viterbo; b) la disponibilità del diritto di superficie di determinati terreni per la costruzione e l'esercizio dell'impianto; c) il progetto

per la realizzazione, lo sviluppo e l'esercizio dell'impianto fotovoltaico; d) il diritto all'allacciamento dell'impianto fotovoltaico alla rete elettrica di trasmissione nazionale.

Risulta, altresì, che la CASSIO ENERGIA intese acquistare *"tutti i beni e i diritti spettanti alla Parte Venditrice e subentrare in luogo della medesima in tutti i diritti, i contratti, gli atti e i procedimenti necessari al fine di realizzare e gestire direttamente l'Impianto Fotovoltaico"*.

Per contro, l'Ufficio non ha contestato le asserzioni di parte appellante con le quali si è prospettato che l'operatività dell'impianto avrebbe necessariamente richiesto un'onerosa integrazione da parte dell'acquirente, che avrebbe dovuto provvedere all'installazione dei pannelli fotovoltaici e degli inverter.

Orbene, posto che, ai fini della configurabilità di una cessione d'azienda, *"l'esistenza di un progetto non è di per sé sola decisiva ai fini dell'individuazione della destinazione e della consistenza del complesso produttivo prima che tale progetto venga realizzato"* (Cass., Sez. 5, 14 gennaio 2009, n. 685), occorre valutare il complesso delle circostanze di fatto dell'operazione di cui trattasi (cfr. Corte di Giustizia, 10 novembre 2011, procedimento C 444/10, Christel Schriever).

In quest'ottica, ciò che ad avviso della Commissione assume, nel caso di specie, carattere dirimente è la circostanza che quanto ceduto dalla SUNRAY non aveva, di per se stesso, un'attitudine, neanche potenziale, all'esercizio di attività imprenditoriale essendo a tal fine necessaria l'ulteriore predisposizione, a carico dell'acquirente, di apparati tecnici (pannelli fotovoltaici ed inverter), oltretutto di elevato valore economico stante l'entità e la potenza dell'impianto.

In definitiva, ritiene la Commissione che non ricorra un trasferimento d'azienda o di un singolo ramo della stessa, così come del resto già affermato, in casi analoghi, da altre sentenze (cfr. C.T.R. Lazio, 2152/29/16 e giurisprudenza ivi citata); in ciò restano assorbite le ulteriori eccezioni.

Il diverso esito dei due giudizi e la circostanza che la controversia attiene al nuovo settore delle energie alternative inducono alla compensazione delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello e compensa le spese per entrambi i gradi di giudizio.

Roma, 23 maggio 2016

L'ESTENSORE

Luigi Maria FLAMINI

IL PRESIDENTE

Alberto AMODIO

