REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA** SEZIONE **6**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	**SILOCCHI**	**SERGIO**	**Presidente**
☐	**FRAIOLI**	**ANDREA**	**Relatore**
☐	**SALVO**	**MICHELE**	**Giudice**
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3586/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 74/2013 Sez:2 emessa dalla Commissione Tributari Provinciale di COMO
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE COMO

contro:
ISCOMACO S.R.L. IN LIQUIDAZIONE
VIA POMPEI N 26 22063 CANTU'

proposto dagli apppellanti:
FOBOS S.R.L. IN LIQUIDAZIONE
VIA LUCIANO MANARA N 2 22073 FINO MORNASCO CO

rappresentato da:
BERTACCHINI ELISABETTA
VIA REGINA 33 22010 BRIENNO CO

rappresentante difeso da:
ESCALAR GABRIELE
VIALE GIUSEPPE MAZZINI 11 00195 ROMA RM

rappresentato da:
PUSTERLA GIULIA
VIA TORNO 50 22100 COMO CO

rappresentante difeso da:
ESCALAR GABRIELE

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 3586/2018

UDIENZA DEL

17/04/2019 ore 09:30

N°

5608/2019

PRONUNCIATA IL:

26 giugno 2019

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

31 dicembre 2019

Il Segretario

Agostino Palumbo

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI LOMBARDIA * MILANO *

(segue)

SEZIONE	
N°	6
REG.GENERALE	
N°	3586/2018
UDIENZA DEL	
17/04/2019	ore 09:30

VIALE GIUSEPPE MAZZINI 11 00195 ROMA RM

difeso da:
ESCALAR GABRIELE
VIALE GIUSEPPE MAZZINI 11 00195 ROMA RM

Atti impugnati:
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° ORA00004/2012 REGISTRO
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° ORA00004/2012 IMP.IPOTECARIA
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° ORA00004/2012 IMP.CATASTALE

- *RAGIONI DELLA DECISIONE* -

Con ricorso alla Commissione tributaria provinciale di COMO, le società ISCOMACO e FOBOS impugnavano l'avviso 2012/ORA00004 con cui l'Agenzia provvedeva alla liquidazione delle maggiori imposte di registro, catastali e ipotecarie, oltre interessi e sanzioni, sul rilievo che l'atto di conferimento del ramo d'azienda registrato il 09.08.2010 integrasse l'unico effetto giuridico di trasferire dalla prima alla seconda un determinato "*complesso immobiliare*".

A fondamento della pretesa fatta valere le contribuenti deducevano la violazione del contraddittorio preventivo, la rispondenza del titolo negoziale all'effettivo assetto d'interessi divisato dalle parti e, in subordine, l'erronea determinazione della base imponibile.

Costituitosi in giudizio l'Ufficio chiedeva il rigetto delle altrui domande, sostenendo, quanto al primo aspetto, la mancanza di un qualsivoglia *vulnus* alle prerogative delle contribuenti e, rispetto agli altri, la correttezza della qualificazione giuridica in termini di cessione di una pluralità d'immobili in luogo del conferimento di un ramo d'azienda.

Con sentenza n. 74 del 02.07.2013 la Commissione adita accoglieva parzialmente il ricorso e compensava le spese di lite.

Nella parte qui d'interesse, la *ratio decidendi* si specifica come segue: "*E' vero che un immobile locato possa consentire la produzione di un reddito, ma locazione come pure l'appalto vanno gestiti da un'organizzazione aziendale, pur minima che sia ed anche solo potenziale, di cui nell'atto debba risultarne un'esistenza quantomeno allo stato embrionale. Nel caso concreto* (...) *al trasferimento di immobili e contratti non è seguito alcun riferimento al trasferimento di personale, né ad una struttura organizzativa tale da poter gestire il numero considerevole di immobili ceduti, nessun avviamento viene indicato; nella società conferitaria è del tutto assente anche la minima struttura organizzativa in grado di gestirli; ovvio che se la società FOBOS non fosse stata costituenda, ma già costituita ed operativa, non vi sarebbero stati motivi di dubitare della capacità gestoria dei beni conferiti; invece* (...) *non risulta alcuna persona fisica preposta alla gestione di un numero così considerevole di immobili; ne consegue che la società che effettivamente ha gestito gli immobili conferiti alla società FOBOS è la stessa ISCOMACO, non potendo farlo FOBOS per mancanza di organizzazione e di personale* (...) *appare evidente che si è in presenza di*

una gestione familiare delle due società, che fornisce un ulteriore elemento dal quale evincere la mancanza di esercizio di attività imprenditoriale da parte di FOBOS".

Le società soccombenti proponevano appello, richiedendo la riforma integrale del *decisum*.

Con la pronuncia n. 5855 del 20.10.2014 la Commissione Regionale - Lombardia respingeva il gravame e compensava le spese di lite.

Nella parte motiva si rileva: "*Il Collegio ritiene di condividere le conclusioni sul punto da parte dei giudici di prima istanza, che hanno condiviso la tesi dell'Ufficio* (...) *la cessione del ramo d'azienda presuppone un complesso di elementi complessi, tali da costituire un'azienda indipendente, perfettamente funzionante con i propri mezzi. Nel caso di specie ciò non si verifica, non risultando essere stato conferito il necessario personale, indispensabile per il corretto funzionamento*".

A seguito di ricorso per cassazione proposto dalle contribuenti, al quale l'Agenzia ha resistito formulando anche domande incidentali, con sentenza n. 2248 del 21.11.2017 la Suprema Corte così provvedeva: "*accoglie il secondo e il terzo motivo del ricorso principale, respinti gli altri; respinge il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione*".

Riassunto il giudizio, le parti hanno ulteriormente argomentato sul profilo della *res litigiosa* che ancora costituisce materia controversa, ovverosia la qualificazione dell'atto di conferimento.

~ ~ ~ ~ ~

Venendo al merito delle questioni devolute in questa sede, reputa il Collegio che – valutata la fattispecie alla stregua delle linee interpretative dettate dalla Suprema Corte - il gravame a suo tempo proposto debba dirsi fondato e che, conseguentemente, la sentenza della Commissione tributaria provinciale di COMO vada riformata.

~ I termini dell'annullamento

Questo giudice di rinvio è chiamato a una rinnovata lettura delle risultanze acquisite al processo tenendo conto del principio di diritto affermato dalla Suprema Corte nei seguenti passaggi:

L'elemento del mancato trasferimento di lavoratori dipendenti, ritenuto ostativo dalla commissione tributaria regionale alla configurabilità, nella concretezza della fattispecie, della cessione di ramo aziendale, tale in realtà non era; dovendo il giudice di merito, se mai, desumere da altri ed univoci parametri (rilevanti ex articolo 20 cit.) l'insussistenza di conferimento aziendale, a favore della multipla e contestuale cessione di singoli beni immobili.

Ciò in applicazione della regola per cui, ai fini dell'imposta di registro, va qualificata come cessione d'azienda il trasferimento contestuale al medesimo soggetto, anche se compiuto attraverso negozi formalmente distinti, di beni idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa; per contro, sarà soggetta ad IVA, e non all'imposta proporzionale di registro, la cessione di singoli beni, inidonei da soli a garantire l'attività produttiva dell'impresa.

Il problema nodale della controversia riguardava pertanto proprio la sussistenza, nei beni e diritti conferiti, del requisito della idoneità complessiva ed interdipendente all'esercizio dell'impresa; corrispondente al ramo aziendale 'immobiliare' già facente capo alla conferente Iscomaco spa.

E tale idoneità complessiva poteva anche prescindere dal mancato trasferimento di personale dipendente. Fattore, quest'ultimo, certamente qualificante - ove esistente - di cessione aziendale (anche agli effetti di cui all'articolo 2112 cod.civ.); e tuttavia non dirimente - ove inesistente - ad escluderla.

Si è affermato (Cass. 23857/07) che, nell'alternativa tra cessione di singoli beni e cessione di beni strumentali complessivamente idonei all'esercizio dell'impresa, non si richiede, ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro, "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" (così, più di recente, Cass.17785/17).

Nell'escludere, in sede di riqualificazione negoziale, la cessione di ramo aziendale, la commissione tributaria regionale ha dunque effettivamente violato le suddette disposizioni normative di riferimento, introducendo come necessari ed imprescindibile, nella fattispecie di cessione di ramo aziendale, un elemento, il trasferimento del personale quale indice di

effettività ed attualità imprenditoriale, che tale, per legge, non può considerarsi (art.2555 cod.civ.).

Sotto altro concomitante aspetto, poi, la commissione tributaria regionale ha altresì omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla circostanza che la mancanza di personale dipendente costituiva - asseritamente - ordinaria modalità di esercizio imprenditoriale del ramo d'azienda conferito già in capo alla conferente Iscomaco (trattandosi, si sostiene, di attività gestibile personalmente e direttamente dall'organo amministrativo).

Aspetto, quest'ultimo, che la commissione tributaria regionale - che si è limitata ad affermare apoditticamente che il personale non trasferito era indispensabile "per il corretto funzionamento" dell'azienda - doveva invece considerare in tutti i suoi risvolti fattuali; anche nella oggettiva compatibilità gestionale dell'assenza di dipendenti con la natura e la dimensione dell'attività imprenditoriale, già facente capo al ramo d'azienda della conferente Iscomaco spa.

~ merito della controversia

La sentenza rescindente non limita il potere del giudice di rinvio all'esame dei soli punti indicati, da considerarsi come isolati dal restante materiale probatorio, ma conserva allo stesso tutte le facoltà che gli competono quale giudice di merito.

Ciò posto, occorre rilevare come la pronuncia della Commissione regionale contenga una motivazione sostanzialmente *per relationem*, operata cioè con la formula dell'adesione a quella di primo grado.

L'anzidetto titolo concludeva per l'insussistenza di un'organizzazione aziendale segnalando diversi indici, quali la mancanza di ogni riferimento nell'atto negoziale a "*un'organizzazione aziendale, pur minima che sia ed anche solo potenziale*", a una "*minima struttura organizzativa in grado di gestirli*", "*al trasferimento di personale*" o a un valore di "*avviamento*" e, nel senso opposto, la compenetrazione di posizioni soggettive correlate ovvero la "*presenza di una gestione familiare delle due società*".

Ebbene, pur con la prudenza suggerita dalla difficoltà del tema, siffatto percorso argomentativo non può trovare adesione, poiché omette di sviluppare sul piano fattuale la premessa teorica – che appare invece correttamente tracciata – di una componente anche prospettica dei beni a costituire il *mezzo* per lo svolgimento di un'*attività d'impresa*.

Nel rapporto tra azienda e impresa, la relazione tra le due realtà non deve essere intesa in termini necessariamente attuali.

La nozione normativa di cui all'art. 2555 c.c. non richiede infatti la completezza della struttura aziendale e la sua idoneità all'immediato esercizio, ma la potenziale finalizzazione dei beni in tal senso.

La sussistenza di un vincolo funzionale tra i beni organizzati, dunque, non presuppone l'esercizio corrente dell'intrapresa economica.

Tanto osservato, deve rilevarsi come siffatta dimensione prospettica sia obiettivamente poco esplorata negli enunciati presupposti dell'avviso di liquidazione oggetto di causa: "*se fosse stato ceduto il ramo d'azienda (come si vorrebbe) la ISCOMACO avrebbe ceduto: a) altri beni, diversi dagli immobili, per il funzionamento del ramo aziendale; b) eventualmente il personale; c) quanto necessario per consentire alla frazione del complesso aziendale oggetto di trasferimento una sua autonomia funzionale*".

Un approccio orientato ai richiamati moduli interpretativi avrebbe invece richiesto un supplemento d'indagine (e quindi di motivazione) che, avvalendosi anche di spunti presuntivi e informazioni di comune esperienza (tratte anche alla stregua del c.d. *id quod plerumque accidit*), desse sommariamente conto di parametri quali: il numero e complessità dei rapporti giuridici facenti parti dell'evocata azienda; l'effettiva inidoneità dell'apporto personalistico a gestirli in una logica razionale (desunta anche dal raffronto con altre realtà similari); l'insussistenza di risorse da impiegare per acquisire o sviluppare in tempi ragionevoli fattori produttivi ovvero per formare una struttura *corporate*.

~ ~ ~ ~ ~

Nel vaglio operato in primo grado, ad onta di enunciazioni che sembrerebbero riprendere tali coordinate ermeneutiche, non sono definiti in concreto gli elementi e i contenuti da cui una simile inidoneità "*anche solo potenziale*" del compendio a costituire un'azienda sarebbe fondatamente desumibile.

Di contro, il distinguo tra una società "costituenda" e una "operativa" ("*ovvio che se la società FOBOS non fosse stata costituenda, ma già costituita ed operativa, non vi sarebbero stati motivi di dubitare della capacità gestoria dei beni conferiti*") àncora la valutazione proprio a un requisito di attualità dell'impresa che invece non è dirimente.

In definitiva, dunque, la riqualificazione giuridica del titolo operata nell'avviso impugnato appare viziata da incompletezza istruttoria, nel senso chiarito.

~ ~ ~ ~ ~

Inammissibile è infine la domanda proposta dall'Ufficio (pagine 10 e 11 delle controdeduzioni) che, richiamando anche l'esito del diverso giudizio, riguarda la solidarietà dei debiti tra le due società sul presupposto di un conferimento d'azienda ("*o la Fobos è obbligata solidalmente con l'Iscomaco in forza del conferimento del ramo d'azienda, per cui oggi questa Commissione, laddove dovesse concludere per questa tesi, dovrebbe pronunciarsi sulla solidarietà dell'obbligazione delle somme riportate nella cartella*").

Si tratta infatti di una questione autonoma e distinta, non potendo il giudice del rinvio pronunciare su una tematica del tutto estranea alla presente cognizione, ferme restando le conseguenze che in caso discendono *ex lege*.

~ *Spese di lite*

Le considerazioni poc'anzi svolte sulla non contestata esistenza di un altro giudizio nel corso del quale le argomentazioni delle parti sono state sostanzialmente opposte, se non possono orientare l'opzione decisoria, concorrono però a regolare la compensazione delle spese nel senso di cui al dispositivo.

Alla stregua del principio di causalità, come noto, gli oneri di lite sono poste a carico della parte che ha dato origine al processo proponendo una domanda infondata o resistendo a una richiesta fondata, secondo una posizione di soccombenza che va stabilita in maniera unitaria nei più gradi di giudizio: soccombente è dunque l'Ufficio.

Si ritiene nondimeno di poter derogare al criterio sopracitato e farsi luogo a una compensazione per intero delle spese, in continuità con il *decisum* della Commissione provinciale.

Oltre a quanto sopra richiamato, depone in tal senso la peculiarità della fattispecie, concernente un numero ampio di beni immobili con indubbie difficoltà valutative.

La compensazione appare così l'esito maggiormente coerente alla vicenda processuale esaminata.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale, decidendo in sede di rinvio, in accoglimento dell'appello annulla l'atto impugnato. Spese dell'intero giudizio integralmente compensate.

Milano, 26.06.2019

IL GIUDICE EST.
dott. Andrea Fraioli

IL PRESIDENTE
dott. Sergio Silocchi