

Civile Ord. Sez. 5 Num. 33486 Anno 2018

Presidente: MANZON ENRICO

Relatore: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 27/12/2018

### ordinanza

sul ricorso iscritto al n. 27790/2012 R.G. proposto da

**Agenzia delle entrate**, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *ricorrente* –

contro

**Riseria di Costanzana Srl cancellata in persona del liquidatore Daniela Franchi**, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Antonio Lovisolo e Francesco d'Ayala Valva, con domicilio eletto presso quest'ultimo in Roma viale Parioli n. 43, giusta procura speciale in calce al controricorso;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 108/04/11, depositata il 11 ottobre 2011.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 novembre 2018 dal Consigliere Giuseppe Fuochi Tinarelli.

### RILEVATO CHE

Riseria di Costanzana Srl impugnava l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate recuperava il rimborso Iva per

4397  
2018



l'anno 2001, erogato in relazione alla detrazione d'imposta per l'acquisto di un complesso industriale, ivi inclusi gli impianti, i macchinari e gli arredi, qualificato dall'erario come cessione d'azienda e, dunque, soggetto all'imposta di registro, e ciò tanto più che il giudizio avverso l'atto impositivo per il recupero di quest'ultima era stato definito ai sensi dell'art. 16 l. n. 289 del 2002.

L'impugnazione era accolta dalla CTP di Genova; la sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con due motivi; resiste la contribuente con controricorso, eccependo altresì l'inammissibilità del ricorso perché notificato a società estinta a seguito di cancellazione dal registro delle imprese in data 4 giugno 2012.

#### **CONSIDERATO CHE**

1. Va respinta l'eccezione di inammissibilità del ricorso mentre va dichiarata l'inammissibilità del controricorso.

1.1. È ben vero che, come precisato dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 6070 del 12/3/2013), l'estinzione della società per sopravvenuta cancellazione dal registro delle imprese in pendenza di un processo determina la perdita della capacità di stare in giudizio, l'interruzione del processo nei termini di cui agli art. 299 ss. c.p.c. e la successione dei soci ai sensi dell'art. 110 c.p.c.

Tuttavia, il rigore di tale principio - per cui l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società doveva in ogni caso provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti di essi, poiché la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso - deve tenere conto del successivo arresto delle stesse Sezioni Unite sul tema dell'ultrattività del mandato ai fini dell'impugnazione.



1.2. Sez. U, n. 15295 del 04/07/2014 ha difatti affermato che l'incidenza sul processo degli eventi previsti dall'art. 299 c.p.c. è disciplinata, in ipotesi di costituzione in giudizio a mezzo di difensore, dalla regola dell'ultrattività del mandato alla lite, per cui, nel caso in cui l'evento non sia dichiarato o notificato nei modi e nei tempi di cui all'art. 300 c.p.c., il difensore continua a rappresentare la parte come se l'evento non si sia verificato, risultando così stabilizzata la posizione giuridica della parte rappresentata (rispetto alle altre parti ed al giudice) nella fase attiva del rapporto processuale e nelle successive fasi di quiescenza e riattivazione del rapporto a seguito della proposizione dell'impugnazione.

1.3. Si è al riguardo precisato (Cass. n. 15724 del 27/07/2015) che *«è affidata alla scelta della parte l'incidenza o meno della morte o della perdita della capacità della controparte, verificatasi dopo la chiusura della discussione [...] Se la scelta è fatta in senso positivo, l'incidenza dell'evento nel rapporto processuale si verifica per volontà di quella parte. Se, invece, la scelta è fatta in senso negativo, il rapporto processuale, nel suo riferimento soggettivo resta immutato, quale era al momento della chiusura della discussione: continua ad essere parte, rappresentata dal suo procuratore, il soggetto defunto o divenuto incapace, come se fosse ancora in vita o capace, essendo la sua estinzione o la modifica del suo stato irrilevante nei confronti dell'altra parte»*.

In tale ultima evenienza, dunque, resta ammissibile, da un lato, l'atto di impugnazione notificato ex art. 330, primo comma, c.p.c., presso il procuratore, alla società cancellata (o alla parte deceduta o divenuta incapace), e ciò pur se la parte notificante abbia avuto diversamente conoscenza dell'evento (v. Cass. n. 15724 del 27/07/2015; Cass. n. 15177 del 22/07/2016), mentre, dall'altro, il procuratore è legittimato, qualora la procura conferita sia valida anche per gli ulteriori gradi, a proporre impugnazione, salvo solo il



caso del ricorso per cassazione, per la proposizione del quale è richiesta la procura speciale.

Giova sottolineare, sul punto, che il procuratore costituito per i giudizi di merito può solo ricevere la notifica della sentenza o dell'atto di impugnazione per cassazione, ma non può né validamente notificare la sentenza né resistere con controricorso né a fortiori proporre ricorso in via principale o incidentale (Sez. U, n. 15295/2014 cit.).

1.4. Orbene, nella vicenda in esame, se da un lato l'Agenzia delle entrate ha legittimamente fatto affidamento, in mancanza di alcuna formale comunicazione, sulla situazione emergente dalla sentenza della CTR, ed ha notificato il ricorso al procuratore domiciliatario ivi indicato (pur non trascurando, invero, di curare la notifica anche agli ex soci personalmente), sicché il ricorso risulta validamente notificato, dall'altro, invece, il controricorso doveva essere proposto non più dal soggetto estinto, ma dai soci, restando privo di qualsivoglia potere al riguardo l'ex liquidatore (irrilevante la dedotta qualità di notificatario, trattandosi di notifica operata sul presupposto della persistente esistenza della società) che, invece, risulta essere colui che ha rilasciato la procura per la presentazione del controricorso.

2. Passando all'esame del ricorso, il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 e 4 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 16 l. n. 289 del 2002, 112 e 115 c.p.c., 51, comma 3, d.P.R. n. 131 del 1986, 2, terzo comma, lett. b, d.P.R. n. 633 del 1972.

L'Agenzia delle entrate lamenta, in sostanza, che la CTR abbia escluso la definitiva qualificazione dell'acquisto del complesso industriale come cessione d'azienda oggetto di accertamento ai fini dell'imposta di registro, poi definito con condono, omettendo di statuire sulla relativa domanda. Deduce, a tal fine, l'irrilevanza dell'avvenuta estinzione del giudizio ex art. 16 l. n. 289 del 2002



poiché vertente esclusivamente sul *quantum* della pretesa fiscale sul presupposto dell'accettazione, da parte del contribuente, dell'an della stessa.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Non sussiste, in primo luogo, alcuna omessa pronuncia.

La CTR ha espressamente considerato la censura dell'Ufficio ma ha ritenuto che l'atto di accertamento ai fini dell'imposta di registro «*al di là di una rilevanza meramente storica, non può invocarsi a sostegno di una diversa pretesa impositiva*» e «*non riveste nessuna rilevanza al fine che interessa*».

2.3. È corretto, del resto, il ragionamento del giudice d'appello: l'avviso di accertamento che qualificava l'operazione come cessione d'azienda, contestato ed oggetto impugnazione, è stato oggetto di procedura di definizione ex art. 16 l. n. 289 del 2002, conclusasi, per quanto riguarda il giudizio, con una statuizione di estinzione o, secondo una terminologia più condivisibile, di cessazione della materia del contendere per essere venuto meno l'interesse processuale ex art. 100 c.p.c.

Una tale decisione, come afferma la costante giurisprudenza, è mera assoluzione dal processo, priva di effetti di giudicato sostanziale e quindi inidonea ad essere opposta, anche ai fini della qualificazione contenuta nell'atto (che resta pur sempre di parte), al contribuente in relazione ad un diverso, seppur parallelo, avviso di accertamento (v. Cass. n. 8376 del 05/04/2013; Cass. n. 8782 del 05/04/2017, relative a fattispecie analoghe poiché escludono la sussistenza di alcun vincolo, ai fini Irpef, derivante dal valore di plusvalenza fissato dall'Amministrazione nell'avviso di accertamento relativo all'imposta di registro ed oggetto di condono; v. anche Cass. n. 13854 del 23/07/2004 e Cass. n. 11571 del 17/05/2006, in ordine a crediti d'imposta esposti dal contribuente nelle dichiarazioni Iva oggetto di rettifica da parte dell'ufficio tributario; Cass. n. 21170 del 31/10/2005).



Né si può ritenere che l'avviso di accertamento conservi, nonostante il condono, una sua propria intangibile opponibilità ai fini della qualificazione del rapporto, comportando l'avvenuta regolare definizione la preclusione dell'accertamento tributario (ferma, peraltro, la possibilità per l'erario - come nella vicenda in giudizio - di contestare e negare gli eventuali crediti d'imposta pretesi dal contribuente).

È poi priva di rilievo la dedotta operatività del principio di alternatività tra Iva ed Imposta di registro, derivando proprio dalla avvenuta definizione della pregressa lite in forza dell'art. 16 l. n. 289 del 2002 l'inesistenza di un vincolo.

3. Il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2729, 2555 c.c., nonché 51, comma 3, d.P.R. n. 131 del 1986, 2, terzo comma, lett. b, 19 e 30 d.P.R. n. 633 del 1972.

L'Agenzia delle entrate lamenta, in particolare, che la CTR abbia invertito l'onere della prova, incumbendo sul contribuente la dimostrazione che la cessione aveva ad oggetto beni strumentali e non una azienda, avendo, per contro l'Ufficio provato, in base ad elementi concreti, la fondatezza della contestazione.

Deduce, inoltre, l'inidoneità degli elementi forniti dalla contribuente ad integrare la prova contraria, limitandosi a dimostrare che la cedente non era attiva da alcuni anni.

3.1. Il motivo è fondato.

3.2. Va premesso che secondo i consolidati principi affermati dalla Corte: a) in presenza di una cessione di beni atti, nel loro complesso e nel loro collegamento, all'esercizio d'impresa, si deve ravvisare una cessione d'azienda soggetta ad imposta di registro, mentre solo la cessione di singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad Iva (Cass. n. 897 del 25/01/2002; Cass. n. 23857 del 19/11/2007; Cass. n. 1405 del 22/01/2013; Cass. n.



10740 del 08/05/2013); b) v'è cessione di azienda anche nel caso in cui i beni ceduti nella loro complessità siano potenzialmente utilizzabili per attività d'impresa, senza che abbia rilievo il requisito *«dell'attualità dell'esercizio dell'impresa né la mancata cessione delle relazioni finanziarie, commerciali e personali»* (Cass. n. 9162 del 16/04/2010; Cass. n. 27290 del 17/11/2017).

L'art. 2555 c.c., del resto, nel prevedere che l'azienda *«è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa»* postula chiaramente una tale connotazione.

3.3. Nella vicenda in esame, l'acquisto ha avuto ad oggetto *«lo stabilimento produttivo»* comprensivo di *«silos, impianti, macchinari, computer e arredi d'ufficio»*, ossia di un intero *«complesso industriale»*: ciò emerge univocamente dalla stessa sentenza oltre che dall'avviso di accertamento riprodotto per autosufficienza.

La vendita, inoltre, è stata posta in essere con un unico atto di cessione e non con una pluralità di distinte operazioni, e l'intera transazione è stata veicolata in una sola fattura che si riferiva indistintamente alla totalità dei beni stessi.

3.4. È evidente, dunque, che per la stessa CTR la vendita non ha avuto ad oggetto i singoli beni produttivi ma il complesso unitario degli stessi, senza alcuna distinzione interna.

Il giudice d'appello, peraltro, pur a fronte dei dati fattuali definiti ed accertati in giudizio, ha escluso la riconduzione della fattispecie alla nozione di azienda, e, dunque, per quanto rileva, alla cessione d'azienda, poiché *«al momento dell'acquisto non risultavano in essere rapporti commerciali, ... non risultavano cedute relazioni finanziarie, commerciali e personali ... la società cedente e quella cessionaria operavano l'una sul mercato internazionale e l'altra sul mercato nazionale»*, ossia, in sintesi, perché mancava il requisito dell'attualità dell'esercizio dell'azienda,



elemento che, invece, è estraneo alla fattispecie ed irrilevante ai fini della corretta qualificazione della vicenda.

Ne deriva, in evidenza, l'errata sussunzione della fattispecie.

4. In accoglimento del secondo motivo, infondato il primo, la sentenza va pertanto cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito rigettando l'originario ricorso della contribuente.

Le spese delle fasi di merito vanno compensate attesa la peculiarità della vicenda, con profili di novità, mentre le spese di legittimità, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso, infondato il primo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente. Condanna la contribuente al pagamento delle spese di legittimità, che liquida in complessive € 20.000,00, oltre spese prenotate a debito. Compensa le spese dei gradi di merito.

Deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 27 novembre 2018