37442.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Federico Sorrentino	· Presidente -	Oggetto:plusvalenza
Lucio Napolitano	· Consigliere-	R.G.N. 5753/2013
Andreina Giudicepietro	· Consigliere -	Cron. 37442
Pasqualina A.P.Condello	· Consigliere -	CC – 29/10/2021
Luigi D'Orazio	· Consigliere Rel.-	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5753/2013 R.G. proposto da (omissis) s.a.s., in persona del socio accomandatario e legale rappresentante (omissis), (omissis) e (omissis), rappresentati e difesi, anche disgiuntamente tra loro, giusta delega a margine del ricorso, dall'Avv. (omissis), e dall'Avv. (omissis), elettivamente domiciliata presso il loro studio in (omissis) (omissis);

– ricorrenti –

5797/2021

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei

Portoghesi n. 12

-controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 178/6/2012, depositata il 12 luglio 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 ottobre 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello proposto dalla (omissis) s.a.s., e dai soci (omissis) (accomandatario) e da (omissis) (accomandante) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Viterbo (n. 52/1/11), che aveva respinto i ricorsi presentati dalla società contribuente e dai soci contro gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società e, per trasparenza ex art. 5 d.P.R. n. 917/1986, nei confronti dei soci, dalla Agenzia delle entrate, per l'anno 2006, ai fini Irpef, a titolo di plusvalenza generatasi a seguito della richiesta di voltura dell'autorizzazione comunale per l'espletamento di attività estrattiva in una cava, sita su terreno di (omissis) e (omissis) , in favore di altra società ((omissis) s.a.s.), essendo stata qualificata tale condotta come atto di destinazione del bene appartenente alla società a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 86, primo comma, lettera c) del d.P.R. n. 917 del 1986. In particolare, per il giudice d'appello attraverso la voltura dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava in favore della (omissis) (omissis) si era determinata una plusvalenza, il cui valore era stato quantificato in euro 16.000.000,00 (per l'intero arco di durata dello sfruttamento della cava ed € 6.399.990,90 per il valore residuo dal 2006 al 2009), come da perizia di parte rinvenuta nel corso della verifica. Il diritto allo sfruttamento della

cava doveva essere qualificato come patrimonio aziendale, peraltro cedibile, con conseguente plusvalenza.

2. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione la società ed i soci, depositando anche memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

4.La Procura Generale, nella persona del dott. Francesco Salzano, ha depositato conclusioni scritte chiedendo il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO CHE:

1.Con il primo motivo di impugnazione la società contribuente ed i soci deducono la "violazione e falsa applicazione degli articoli 58,65,86 del d.P.R. n. 917 del 1986, degli articoli 810 e 826 c.c., degli articoli 2 e 45 del regio decreto 29 luglio 1927, n. 1443, degli articoli 15,17 e 18 della legge della regione Lazio 5 maggio 1993, n. 27 e degli articoli 12,16 e 18 della legge della regione Lazio 6 dicembre 2004, n. 17, in relazione agli articoli 360, primo comma, n. 3, c.p.c., e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992". In particolare, si osserva che la sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto che l'autorizzazione amministrativa alla coltivazione della cava rilasciata dal Comune di (omissis) fosse qualificabile come bene strumentale appartenente all'impresa. In realtà, per la ricorrente l'autorizzazione amministrativa, con cui è consentito al proprietario della cava l'esercizio dell'attività estrattiva, non potrebbe rientrare tra i beni appartenenti all'impresa. Tali autorizzazioni non sono suscettibili di configurare un bene relativo all'impresa, trattandosi di atti di natura meramente permissiva, volti alla rimozione di un limite all'esercizio di una facoltà, quella di coltivare la cava, già spettante al suo proprietario in forza del diritto di proprietà. Per la configurabilità dell'appartenenza del bene all'impresa sarebbe necessaria la sussistenza della titolarità di un diritto reale. Le cave, in genere, sono nella titolarità del privato, essendo prevista la sottrazione allo stesso della disponibilità della cava solo in caso di totale o parziale inutilizzazione del giacimento. L'autorizzazione non può configurare un autonomo bene immateriale in quanto non può essere goduta dal titolare disgiuntamente dalla proprietà o dalla titolarità di altro diritto reale.

2. Con il secondo motivo di impugnazione i ricorrenti lamentano la "violazione e falsa applicazione degli articoli 58,65,86 del d.P.R. n. 917 del 1986, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., e all'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992". La sentenza impugnata avrebbe erroneamente ritenuto che la voltura dell'autorizzazione amministrativa all'esercizio dell'attività di coltivazione di una cava costituisse destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. In realtà, per la ricorrente la voltura dell'aggiudicazione all'esercizio dell'attività di coltivazione di una cava in favore di altra impresa non costituisce destinazione a finalità estranee all'impresa. La società non vantava alcun potere dispositivo sulla autorizzazione comunale, in quanto quest'ultima non è un bene suscettibile di atti di disposizione negoziale tra privati. Tra l'altro, l'autorizzazione amministrativa non è stata in alcun modo destinata a finalità extra imprenditoriali, in quanto, con l'istanza congiunta presentata dalla (omissis) (omissis) s.a.s. (originaria affittuaria) e dalla (omissis) s.a.s. (comodataria successiva dei terreni), tale autorizzazione ha mantenuto la sua destinazione imprenditoriale, mutando unicamente il titolare dell'affidamento.

3. Con il terzo motivo di impugnazione i ricorrenti si dolgono della "insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione agli articoli 360, primo comma, n. 5, c.p.c., e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992". La motivazione della sentenza impugnata sarebbe del tutto insufficiente in ordine all'accertamento del fatto se la decisione della (omissis) di acconsentire alla voltura dell'autorizzazione amministrativa alla coltivazione della cava configurasse destinazione a finalità estranee all'impresa. In realtà, il giudice d'appello non avrebbe considerato che la (omissis) (originaria affittuaria) aveva acconsentito a tale voltura dell'autorizzazione allo scopo di evitare il sostenimento degli oneri derivanti dalla coltivazione della cava presa in affitto e che sarebbe stata costretta a sostenere al termine dell'autorizzazione, come stabilito al punto 10 del contratto.

4. Con il quarto motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "l'omessa motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione agli articoli 360, primo comma, n. 5, c.p.c., e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992". La motivazione della sentenza impugnata sarebbe del tutto omessa in

ordine all'accertamento del fatto controverso e decisivo se il diritto allo sfruttamento della cava fosse stato trasferito alla (omissis) per effetto del comodato d'uso concessole dai proprietari della cava. Il diritto allo sfruttamento della cava, qualificato dalla Commissione regionale come "patrimonio aziendale peraltro cedibile", è stato trasferito dalla (omissis) (omissis), già affittuaria della cava, alla (omissis) (comodataria successiva dei terreni) non per effetto della voltura amministrativa richiesta su istanza di entrambe le società, bensì in base al contratto di comodato d'uso che la seconda società ha concluso con i proprietari dei terreni, (omissis) (omissis).

5. I primi quattro motivi, che possono essere esaminati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono infondati.

5.1. Vanno sinteticamente ricostruiti i fatti di causa nei termini che seguono. Il 20 giugno 1992 il Comune di (omissis) ha rilasciato l'autorizzazione amministrativa per l'estrazione di materiali inerti nella cava di sabbia e ghiaia insistente su terreni di proprietà di (omissis), in località (omissis), a favore della ditta individuale (omissis), fino al 31 luglio 2000. Deceduto (omissis), sono succeduti nella proprietà della cava e dei terreni (omissis) e (omissis), quali eredi universali del *de cuius*. Pertanto, questi ultimi non hanno sostenuto alcun costo per l'acquisizione del compendio ereditario, ricomprendente oltre alla proprietà dei terreni, anche il diritto di sfruttamento della cava insistente sugli stessi. Il 26 ottobre 1999 gli eredi hanno costituito tra loro la (omissis), società in accomandita semplice, avente ad oggetto l'esercizio dell'attività estrattiva relativa a tale cava. Il 2 novembre 1999 la (omissis) ha stipulato con i propri soci (proprietari dei terreni) un contratto di affitto della cava, sino alla data dell'8 novembre 2009. Successivamente il 19 luglio 2000 la (omissis) ha presentato al Comune di (omissis) una richiesta di rinnovo del permesso già accordato alla ditta individuale, con scadenza 31 luglio 2000. Il Comune ha concesso l'autorizzazione con determinazione n. 138 del 25 febbraio 2002, per ulteriori 15 anni. Il 21 maggio 2002 il Comune e la (omissis) hanno regolato i rapporti attinenti allo svolgimento delle operazioni di estrazione,

stipulando un'apposita convenzione. Il 25 luglio 2002 (omissis) hanno entrambi ceduto il 90% della loro quota di partecipazione nella (omissis) (omissis) ad (omissis) , che ha acquisito il 90% del capitale sociale, divenendo socio accomandatario. Successivamente la residua quota di partecipazione, pari al 10 %, è stata acquisita da (omissis) . La (omissis) ha poi deciso di porre termine al contratto di affitto della cava, così nei primi mesi del 2006 ha rimosso dal terreno tutti i macchinari e gli impianti di sua proprietà. A questo punto, dopo la "risoluzione consensuale" del contratto originario di affitto, la (omissis) s.a.s., di (omissis) (omissis), ha manifestato ai proprietari (omissis) l'intenzione di voler esercitare l'attività estrattiva relativa alla cava. Pertanto, il 6 febbraio 2006, la (omissis) (originaria affittuaria) e la (omissis) s.a.s. (successiva comodataria), hanno presentato al Comune un'istanza per richiedere l'autorizzazione all'estrazione di materiali inerti presso la cava, a seguito della rinuncia all'attività estrattiva da parte della prima società, chiedendo la volturazione dell'autorizzazione in favore della seconda, ai sensi dell'art. 18 della legge regionale Lazio 6 dicembre 2004, n. 17. Il 15 marzo 2006 la (omissis) (omissis) generali ha stipulato con (omissis) , proprietari dei terreni, un contratto con cui questi ultimi hanno concesso alla società, in comodato d'uso e sino all'esaurimento delle risorse del giacimento, il terreno oggetto dell'autorizzazione all'estrazione.

6. Le questioni sottoposte a questa Corte sono sostanzialmente due, anche se strettamente connesse tra loro: se l'autorizzazione amministrativa rilasciata dal Comune per l'estrazione della cava sia o meno un bene appartenente all'impresa, anche se diverso da un diritto reale, assoluto (proprietà) o relativo (diritti reali di godimento); se la voltura dell'autorizzazione all'estrazione di materiale presso la cava possa costituire un atto di destinazione del bene dell'impresa a finalità estranee all'esercizio della stessa, con conseguente plusvalenza, ai sensi dell'art. 86, primo comma, lettera c) del d.P.R. n. 917 del 1986.

6.1. Questo il supporto normativo. L'art. 2 del regio decreto 29 luglio 1927, n. 1443 (norme di carattere legislativo per disciplinare la ricerca e la coltivazione delle miniere nel regno) prevede che "le lavorazioni indicate nell'art. 1 si

distinguono in due categorie: miniere e cave". Si aggiunge che "appartiene alla seconda categoria la coltivazione: a) delle torbe;b) dei materiali per costruzioni edilizie, stradali e idrauliche ".

Si chiarisce che le cave appartengono alla titolarità dei privati (art. 45 del regio decreto n. 1443 del 1927 "le cave e le torbiere sono lasciate in disponibilità del proprietario del suolo"), pur specificandosi che in caso di mancato utilizzo delle cave la concessione potrà essere rilasciata a terzi (art. 45, secondo comma, r.d. 1443/1997 "qualora il proprietario non intraprenda la coltivazione della cava o torbiera o non dia ad essa sufficiente sviluppo, l'Ingegnere capo del distretto minerario può prefiggere un termine per l'inizio, la ripresa o l'intensificazione dei lavori. Trascorso infruttuosamente il termine prefisso, l'Ingegnere capo del distretto minerario può dare la concessione della cava e della torbiera in conformità delle norme contenute nel titolo II del presente decreto, in quanto applica". Inoltre, ai sensi dell'art. 45 del regio decreto n. 1443 del 1927, se il privato trascura l'utilizzazione oppure non la inizia, non la riprenda o non la migliori entro il termine fissatogli dalla Pubblica amministrazione, alla scadenza del termine la proprietà passa *ispo iure* non più al patrimonio indisponibile dello Stato, ma al patrimonio indisponibile delle Regioni (" in caso di non ottemperanza alle prescrizioni, la regione può, con deliberazione motivata dell'aggiunta, disporre la revoca immediata dell'autorizzazione e l'acquisizione della cava al patrimonio indisponibile della regione").

L'art. 12, primo comma, della legge regionale del Lazio 6 dicembre 2004, n. 17 (autorizzazione per l'attività di coltivazione di cava e torbiera e per il relativo ampliamento. Proroga della durata dell'autorizzazione), che ha abrogato la precedente legge regionale 5 maggio 1993, n. 27, dispone che "l'attività di coltivazione di cava e torbiera ed il relativo ampliamento sono autorizzati, ai sensi dell'art. 63, comma 2, lettera a), della legge regionale n. 14 del 1999 e successive modifiche, dal Comune nel cui territorio si intende svolgerli".

L'art. 13 della legge regionale Lazio n. 17 del 2004 stabilisce che "l'autorizzazione contiene, comunque, le prescrizioni da osservarsi nell'attività estrattiva e negli interventi di recupero ambientale, la durata in relazione alla quantità e qualità dei materiali estraibili". I rapporti tra il Comune ed il titolare

dell'autorizzazione sono regolati da apposita convenzione che ha ad oggetto gli obblighi e gli oneri finanziari a carico del titolare stesso, tra i quali è inserito il contributo per il recupero ambientale di cui all'art. 15, oltre alla realizzazione delle opere necessarie per la salvaguardia del territorio e dei terzi e di quelle per il recupero ambientale dell'area interessata. L'art. 15, poi, prevede che il contributo per il recupero ambientale è a carico del titolare dell'autorizzazione. L'art. 18 della legge regionale Lazio del 2004, n. 17, chiarisce che l'autorizzazione è personale e non può essere ceduta a terzi senza il preventivo assenso dell'Amministrazione che ha provveduto al relativo rilascio. Il cessionario subentra negli obblighi assunti e nelle garanzie prestate dal cedente. Inoltre, al secondo comma, si prevede che "il cessionario presenta apposita richiesta di subentro all'amministrazione... entro 30 giorni dall'atto di trasferimento tra vivi... a pena di decadenza dall'autorizzazione".

6.2. Per la giurisprudenza di legittimità consolidata la proprietà delle cave spetta proprio al titolare dei terreni su cui le stesse insistono (Cass., sez.un., 4 gennaio 1993, n. 4; Cass., sez. un., 24 novembre 1989, n. 5070; in tema di cessione di diritto di usufrutto sui terreni marmiferi vedi Cass., sez. 5, 4 dicembre 2019, n. 31642); di conseguenza i contratti di diritto privato aventi ad oggetto lo sfruttamento di cave possono assumere configurazioni giuridiche diverse, a seconda dell'intenzione dei contraenti, potendo infatti integrare: a) una vendita immobiliare, quando il negozio abbia ad oggetto il giacimento nella sua complessiva stratificazione intesa in unità di superficie e di volume e ne sia previsto il completo trasferimento per un prezzo commisurato al volume dell'intera cava; b) una vendita mobiliare, se le parti abbiano invece considerato il prodotto dell'estrazione, ragguagliato a peso o a misura; c) un contratto riconducibile nello schema dell'affitto di bene produttivo, quando l'intenzione dei contraenti sia invece finalizzata allo scopo di consentire il godimento (sfruttamento) temporaneo del bene secondo la sua destinazione (Cass., sez. 2, 22 ottobre 2019, n. 26878). Proprio quest'ultima modalità di sfruttamento delle cave è stata utilizzata dalla società contribuente, che ha stipulato il contratto di affitto dei terreni in data 2 novembre 1999.

7. Va ora chiarito il concetto di "beni appartenenti all'impresa". Ovviamente tale concetto è ben diverso a seconda che si tratti di impresa individuale, società regolare, o società di fatto. Nel caso di impresa individuale, proprio perché l'impresa coincide con il titolare della stessa, occorre tener conto non soltanto della strumentalità dei beni all'esercizio dell'impresa, ma anche della indicazione di tali beni tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'art. 2217 c.c. (art. 65 d.P.R. n. 917 del 1986).

Ben diversamente, l'art. 65, secondo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, stabilisce che "per le società in nome collettivo e in accomandita semplice, si considerano relativi all'impresa tutti i beni ad esse appartenenti, salvo quanto stabilito nel comma 3 per le società di fatto". Pertanto, in caso di società di persone, regolari, sussiste la presunzione che tutti i beni appartenenti a tale società siano destinati all'esercizio dell'impresa e siano da considerare, quindi, "relativi all'impresa". In caso di società, dunque, è del tutto irrilevante al fine di comprendere il bene fra quelli "relativi" all'impresa, il fatto che esso sia o meno strumentale o che esso venga utilizzato oppure messo da parte.

8. Nonostante le divisioni dottrinali in ordine alla qualificazione corretta dei beni relativi all'impresa, ritenendo alcuni che siano relativi all'impresa solo i diritti reali assoluti (proprietà) ed i diritti reali di godimento, si aderisce all'altro orientamento dottrinale, in base al quale tra i beni relativi all'impresa devono essere ricompresi anche i diritti assoluti su beni immateriali, ricomprendendo nel perimetro, più ampio, così considerato, non solo i diritti di brevetto, di marchio, ma anche le autorizzazioni e le concessioni.

Ciò trova conferme normative chiare; invero, l'art. 2424 c.c., sul contenuto dello stato patrimoniale, inserisce all'attivo patrimoniale, tra le immobilizzazioni immateriali, oltre ai costi di impianto e di ampliamento (n. 1), i costi di sviluppo (n. 2), i diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (n.3), anche le "concessioni", licenze, marchi e "diritti simili" (n. 4), comprendendo anche l'avviamento (n. 5). Pertanto, non è dubitabile che anche l'autorizzazione allo sfruttamento della cava debba rientrare tra le immobilizzazioni immateriali nella titolarità della società.

Altro elemento normativo forte è rappresentato dall'art. 103 del d.P.R. n. 917 del 1986 (ammortamento dei beni immateriali), che, al secondo comma, prevede che "le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge". Pertanto, il diritto immateriale, una volta iscritto all'attivo dello stato patrimoniale, consente la deducibilità di quote di ammortamento al passivo del conto economico, in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista o negozialmente o in base alla legge. Il "diritto immateriale", tra cui vanno ricomprese le concessioni e le autorizzazioni, rappresenta, allora, una posta importante dell'attivo patrimoniale delle società, del quale si consente appunto anche l'ammortamento nel corso degli anni.

8.1. Peraltro, la scienza aziendalistica da vari anni indica che negli asset patrimoniali delle società la parte più rilevante è rappresentata proprio dai beni immateriali (*intangibles*). Si ritiene, infatti, che sono asset intangibili (o beni immateriali) beni privi di consistenza fisica e fonte di probabili benefici economici futuri, che sono stati acquisiti o sviluppati internamente sostenendo costi identificabili. Gli *asset* intangibili hanno vita finita e, pur essendo posseduti dal soggetto economico, hanno un valore di mercato da esso distinto.

Sono *asset* intangibili i diversi tipi di *know-how*, i *database* della conoscenza, il *database* clienti, le procedure operative e i sistemi informativi per la gestione, i sistemi di certificazione della qualità, le licenze commerciali, gli strumenti e i metodi per la distribuzione della conoscenza, le licenze d'uso, le licenze commerciali. Vanno ricomprese nella categoria anche le autorizzazioni e le concessioni amministrative. Gli *intangibles* rappresentano, dunque, la principale fonte di valore in tutti i settori produttivi, soprattutto nel mercato italiano che è costituito eminentemente da piccole e medie imprese, in genere sottocapitalizzate, con patrimoni immobiliari e mobiliari non molto rilevanti. Le risorse derivanti dagli *intangibles,* invece, sono uniche e protette da meccanismi di isolamento, consentendo alle imprese di differenziarsi dai propri concorrenti. I "nuovi beni" presentano caratteristiche, come quella della intangibilità, non compatibili con quelle proprie del diritto reale. Si tratta, dunque, di nuove forme

di ricchezza e di appartenenza. Per individuare la natura del vincolo che lega il bene al soggetto si è fatto allora ricorso anche al concetto di "spettanza", ma deve in realtà farsi riferimento al concetto di "appartenenza", all'interno del quale è riconducibile anche il diritto di proprietà, che però non lo esaurisce, costituendo un *minus* rispetto ai diritti che lo possono rappresentare.

Pertanto, anche per la dottrina tributaria la nozione di beni dell'impresa non può limitarsi ai mezzi materiali, risultando ormai acquisita una nozione più larga di tale definizione, in grado di ricomprendere anche i mezzi immateriali, quindi i diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, i brevetti industriali, i marchi di impresa ed anche le concessioni e le autorizzazioni. Si tratta di beni, privi di un vero e proprio contenuto di materialità, ma comunque utilizzati quali mezzi dell'attività di impresa. È chiaro che occorre comunque un collegamento stabile con l'attività imprenditoriale, dovendo essere oggettivamente idonei a svolgere una funzione per il perseguimento dello scopo economico dell'impresa. Si è peraltro affermato che con il termine "appartenenza" all'attività di impresa il legislatore abbia fatto riferimento non soltanto alla titolarità di un diritto reale sul bene, ma anche ad un collegamento giuridico, di carattere obbligatorio, che consente la reclamabilità del bene stesso (per es. diritto al risarcimento per atti di concorrenza sleale vantato dalla società in relazione la propria attività).

In dottrina si è, quindi, chiarito che nel concetto di "beni relativi all'impresa" devono essere inseriti sia i diritti assoluti, ai quali corrisponde una cosa, ossia i diritti reali; sia i diritti assoluti ai quali non corrisponde una cosa, quali i diritti sui beni immateriali.

Né rileva la circostanza che la società contribuente non abbia indicato nello stato patrimoniale l'autorizzazione del Comune allo sfruttamento della cava, in quanto, in base alla disciplina contabile, il fattore della produzione legato ai diritti intangibili viene indicato nei conti d'ordine. Tuttavia, come detto, trattasi di diritto a conseguire un'utilità, che è bene giuridico patrimoniale; sicché tale diritto potrà essere registrato in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali. Alla stregua dei principi contabili (OIC 24), da utilizzare qui solo in via interpretativa, emerge da un lato, che i beni immateriali, che hanno una propria identificabilità ed individualità e sono di norma rappresentati da diritti giuridicamente tutelati,

devono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale. Tuttavia, per la mancanza di un costo oltre che di altri attendibili elementi valutativi le immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito non sono iscrivibili nell'attivo patrimoniale.

8.2. Né si può convenire con la tesi della società, in base alla quale le autorizzazioni non sarebbero ricomprese all'interno dei beni relativi all'impresa, come accade nel caso di autorizzazione allo svolgimento di attività di natura artigianale, come quella di parrucchiere (Cass., sez. 1, 6 febbraio 2004, n. 2240). Ben diversamente, si è affermato che la licenza per l'esercizio del servizio di taxi costituisce un bene primario nell'ambito dei beni organizzati per l'esercizio dell'attività individuale di trasporto di persone ed il suo trasferimento, previsto dall'art. 9 della l. n. 21 del 1992, che consente al titolare di ottenere la cd. volturazione da parte del comune, a determinate condizioni ed a favore di un terzo avente i requisiti di legge, realizza, se, come si presume, avviene a titolo oneroso, una plusvalenza che concorre alla formazione del reddito giusta l'art. 86, comma 1, del d.P.R. n. 917 del 1986, risultando irrilevante, ai fini tributari, la nullità della cessione per contrasto con norme imperative (Cass., sez. 5, 14 luglio 2017, n. 17476).

8.3. In realtà, nella giurisprudenza di questa Corte si è affermato che, per effetto della dichiarazione di fallimento, fatte salve le ipotesi di cui all'art. 46 l.fall. e l'applicazione di normative particolari di diritto amministrativo, tutte le attività del fallito vengono acquisite alla massa, comprese le situazioni di interesse legittimo nei confronti della P.A., ovvero di diritto acquisite per effetto di provvedimenti amministrativi, ivi comprese quelle che sorgono dalla concessione dei beni del demanio marittimo (Cass., sez. 1, 28 luglio 2016, n. 15698).

9. Pertanto, una volta acclarato che l'autorizzazione amministrativa rilasciata dal Comune in favore della società contribuente rappresentava a tutti gli effetti un "bene relativo all'impresa", deve essere affrontata la connessa questione in ordine alla qualificazione della condotta della contribuente che ha chiesto, unitamente alla società poi subentrata, per comodato, nella gestione dei terreni, la voltura dell'autorizzazione all'attività di estrazione nella cava. Occorre verificare se tale condotta possa integrare l'atto di destinazione del bene relativo

all'impresa a "finalità estranee all'esercizio dell'impresa", costituendo dunque plusvalenza tassabile, ai sensi dell'art. 86, primo comma, lettera c, del d.P.R. n. 917 del 1986.

9.1. Risulta pacificamente dagli atti, e anche dalla perizia stragiudiziale rinvenuta al momento dell'accesso presso la sede della contribuente, che al momento della richiesta di volturazione dell'autorizzazione all'attività estrattiva presso la cava, quest'ultima non aveva completato il proprio ciclo produttivo, tanto che la perizia stragiudiziale stimava il valore della residua attività estrattiva, dal 2006 al 2009, per la somma di euro 6.399.999,90.

9.2. L'art. 86, primo comma, lettera c), del d.P.R. n. 917 del 1986, costituisce, per la dottrina, una norma di chiusura con finalità antielusive. Invero, tale disposizione tende ad evitare incrementi patrimoniali di un soggetto terzo. La plusvalenza, infatti, si verifica, non solo quando la stessa "è realizzata" mediante cessione a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 86, primo comma, lettera a, del d.P.R. n. 917 del 1986, e non solo nell'ipotesi in cui è realizzata mediante il "risarcimento" anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni (art. 86, primo comma, lettera b, dello stesso d.P.R.), ma, proprio in base a tale norma di chiusura, anche, se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa " (art. 86, primo comma, lettera c, d.P.R. n. 917 del 1986).

In parallelo l'art. 85 del d.P.R. n. 917 del 1986, al secondo comma, con riferimento ai beni-merce, prevede analoga disposizione, in tema di ricavi, in modo da sottoporre a tassazione l'incremento di valore dei beni dell'impresa, sia i beni-merce che i beni strumentali e quelli meramente patrimoniali.

Si è opportunamente distinta la nozione di "destinazione", propria dell'art. 86, del d.P.R. n. 917 del 1986, da quella più ampia di "cessione", nel senso di trasferimento della proprietà.

Pertanto, vanno ricomprese nell'ipotesi della "destinazione" tutte le manifestazioni di volontà attraverso le quali viene asservito un bene ad un certo disegno imprenditoriale. Non rileva in alcun modo che venga anche trasferita la proprietà del bene, come ritiene la società contribuente. L'atto di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa può, dunque, concretizzarsi anche

nell'ipotesi in cui l'autovettura acquistata da una società, sia poi asservita all'uso di un solo dipendente o di un amministratore della stessa. Pertanto, va nettamente distinta l'ipotesi del trasferimento della proprietà dall'atto di destinazione a finalità estranee all'impresa. L'atto di destinazione consiste, quindi, nel collocare il bene al servizio di un disegno imprenditoriale che è completamente estraneo da quello originario dell'impresa, che era titolare, nella specie, del diritto di autorizzazione allo sfruttamento della cava. Occorre, poi, che l'atto di destinazione sia definitivo ed integrale, proprio come avviene nei casi di effettivo trasferimento della proprietà.

Va anche distinta l'ipotesi della pura e semplice perdita della commerciabilità del bene per destinazione a finalità estranee a quelle imprenditoriali dalla "dismissione" per "sopravvenuta inutilizzabilità". Nel primo caso, occorre fare riferimento al valore normale del bene destinato a finalità non imprenditoriali, valorizzando la perdita della commercialità del bene. Il concetto di dismissione, invece, è più ristretto in quanto, pur verificandosi una cessazione della imprenditorialità del bene, si inserisce però nell'ambito della specifica funzione del cespite produttivo, rappresentandone l'epilogo per esaurimento dell'idoneità economica. Al contrario la destinazione a finalità estranee a quelle imprenditoriali, comporta che il bene, oggettivamente, è ancora idoneo ad essere inserito nel processo produttivo, ma ne viene sottratto solo per effetto di una precisa scelta imprenditoriale, divergente da quella che sarebbe stata logicamente prevedibile in un contesto di normalità dell'iniziativa economica.

L'atto di destinazione a finalità estranee all'impresa comporta la conclusione del processo produttivo, con sottrazione del bene all'organizzazione; i beni che escono dall'azienda perdono immediatamente la caratteristica di concorrere a formare il reddito di impresa. Il bene cessa di appartenere all'ordinamento di una fonte produttiva (Cass., sez. 5, 23 luglio 2020, n. 15753).

9.3. Nella specie, è evidente che la società contribuente non ha trasferito la proprietà del bene relativo all'impresa, ma ha comunque posto in essere un atto di destinazione del bene relativo all'impresa, costituito dall'autorizzazione allo sfruttamento della cava, a finalità estranee all'attività imprenditoriale originaria, attraverso la presentazione congiunta dell'istanza di voltura di tale

autorizzazione, in data 6 febbraio 2006, in favore della società ad essa subentrante, con successivo contratto di comodato dei terreni stipulato con (omissis) (omissis) . La determinazione al subentro nella autorizzazione è del 3 maggio 2006 (determinazione n. 332).

È evidente, infatti, che con la richiesta della voltura dell'autorizzazione in favore di società terza e con l'avvenuto rilascio di tale autorizzazione in favore della società (omissis) , il bene relativo all'impresa, costituito dall'immobilizzazione immateriale, rappresentata dall'autorizzazione amministrativa allo sfruttamento della cava, è uscito in modo definitivo dall'attività imprenditoriale della società contribuente, dando luogo in modo inequivocabile ad un atto di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. A nulla vale osservare che la società contribuente, per la richiesta di volturazione, non abbia avuto alcuna controprestazione in denaro, perché l'art. 86, primo comma, lettera c, del d.P.R. n. 917 del 1986, costituisce una norma di chiusura, che prescinde dalla "cessione a titolo oneroso", che è invece consacrata nell'art. 86, primo comma, lettera a) del medesimo d.P.R.

La finalità della norma è, dunque, quella improntata alla cautela fiscale, di impedire che, mediante la destinazione a finalità estranee all'attività imprenditoriale, parte dei beni venga sottratta alla formazione del reddito di impresa ed al pagamento delle imposte dovute. Si vogliono evitare fenomeni elusivi che potrebbero determinare lo spostamento di massa imponibile dall'area di imposizione "naturale", ovvero quella della società che possiede i beni, a soggetti terzi (Cass., sez. 5, 23 luglio 2020, n. 15753). Dal processo verbale di constatazione trascritto a pagina 98 del ricorso per cassazione emerge che la sede della Società (omissis) s.a.s, sita in (omissis) (omissis) , coincide sia con la sede della società (omissis) s.a.s., che ha emesso le fatture di cui alla CT di parte del P.M., sia con la sede della società (omissis) s.a.s. di (omissis)). Infatti, "dall'ingresso di via Rosa n. 16 si accede nello stesso stabile ove hanno sede le predette società".

10. La Commissione regionale, quindi, ha reso una motivazione congrua proprio sui due aspetti fondamentali della controversia, ossia su quello rappresentato dall'inclusione dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava nell'attivo

patrimoniale della società, nonché su quello attinente alla esistenza di un atto di destinazione del bene ad esigenze estranee a quelle dell'impresa. In particolare, la Commissione regionale ha ritenuto che il diritto allo sfruttamento della cava doveva essere qualificato come patrimonio societario e che l'invio della lettera al Comune da parte della contribuente per la voltura dell'autorizzazione allo sfruttamento della cava in favore della (omissis) , con il successivo "passaggio" della autorizzazione ad altra compagine societaria e la perdita del bene immateriale in capo alla cedente in via definitiva, ha costituito una plusvalenza, proprio in relazione all'ipotesi residuale di cui all'art. 86, primo comma, lettera c, del d.P.R. n. 917 del 1987.

11. Con il quinto motivo di impugnazione i ricorrenti deducono la "nullità della sentenza impugnata in relazione agli articoli 132, secondo comma, n. 4,360, primo comma, n. 4, c.p.c., 36 e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992". La sentenza impugnata sarebbe nulla in quanto corredata da una motivazione apparente, nella parte in cui ha statuito intorno alla corretta determinazione del valore della plusvalenza". Invero, la società aveva dedotto, con l'atto di appello, che l'ipotetica plusvalenza determinata dall'Agenzia delle entrate doveva essere ridotta dei "costi da sostenersi per accedere a quei ricavi". Invero, la perizia stragiudiziale utilizzata dall'Agenzia delle entrate e valorizzata anche dalla Commissione regionale, individuavano non già il valore dell'autorizzazione amministrativa, ma il valore dell'intero giacimento. Al fine di individuare il corretto valore della redditività della cava, è stata prodotta nel giudizio d'appello la perizia giurata depositata dal consulente tecnico del pubblico ministero nominato nel processo penale svoltosi presso il tribunale di Viterbo a carico dell'imputato (omissis) , per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, con assoluzione perché il fatto non sussiste. Nella consulenza tecnica svolta in sede penale da parte del consulente tecnico del pubblico ministero, il valore della concessione, a seguito della voltura in data 3 maggio 2006, era di euro 337.220,00, somma di molto inferiore a quella di euro 6.399.999,90, ritenuta congrua dall'Ufficio. In realtà, però, la perizia stragiudiziale rinvenuta dall'Agenzia al momento dell'accesso era di tipo

sommario, e non aveva tenuto conto di specifiche spese attinenti all'attività estrattiva.

12. Con il sesto motivo di impugnazione i ricorrenti lamentano "l'omessa motivazione in ordine ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione agli articoli 360, primo comma, n. 5, c.p.c., e 62 del d.lgs. n. 546 del 1992". La motivazione della sentenza impugnata sarebbe carente in ordine all'accertamento del fatto, controverso e decisivo, su quale fosse il valore normale attribuibile all'autorizzazione amministrativa volturata. In particolare, il giudice d'appello non ha tenuto conto, nella determinazione del valore del giacimento, delle spese individuate nella consulenza tecnica del pubblico ministero espletata dall'Ing. (omissis) in sede penale.

12.1. I motivi quinto e sesto, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione, sono fondati.

12.2 Invero, si premette che la sentenza della Commissione regionale è stata depositata il 12 luglio 2012, sicché il vizio di motivazione della sentenza di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., era declinato nella formulazione anteriore alle modifiche di cui al d.l. 83/2012, in vigore, invece, per le sentenze pubblicate a decorrere dall'11 settembre 2012. Viene, dunque, in rilievo, nella griglia impugnatoria, a critica vincolata, di cui all'art. 360 c.p.c., anche la insufficiente motivazione.

Il giudice d'appello ha del tutto omesso di considerare i risultati esposti nella consulenza tecnica del pubblico ministero espletata dall'Ing. (omissis) in sede penale. Invero, il professionista dopo aver valutato il valore intrinseco ed effettivo del diritto di sfruttamento della cava, nel periodo dal 2006 a 2009, e dopo averlo determinato nella somma di € 4 al mc, ha però tenuto conto dei costi relativi all'attività estrattiva.

L'art. 86 del d.P.R. n. 917 del 1986, al terzo comma, prevede che "nell'ipotesi di cui alla lettera c), del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni".

L'Agenzia delle entrate, quindi, ha ritenuto che, poiché il valore normale era stato determinato dalla perizia stragiudiziale rinvenuta al momento dell'accesso, per la somma di euro 6.399.999,90, e poiché il diritto di sfruttamento alla cava

era giunto alla società (omissis) , per successione ereditaria, a seguito del decesso del *de cuius*, quindi senza sopportazione di alcun costo, la plusvalenza era quella di euro 6.399.999,90.

In realtà, il giudice d'appello non ha tenuto in alcuna considerazione le risultanze della consulenza tecnica svolta in sede penale, da cui emergevano spese che dovevano essere detratte dal valore normale del diritto allo sfruttamento:a) € 0,52 €/mc di materiale estratto, che la ditta (omissis) era tenuta a corrispondere ai fratelli (omissis) e (omissis) , proprietari dei terreni; b) 0,36 €/mc , valore calcolato come rapporto tra l'indennizzo di 15.000,00 €/anno per l'utilizzo delle terre dismesse e di 3500 mc/mese medi estratti;c) 0,30 €/mc quale contributo per il recupero ambientale da versare al Comune per la classe di materiale A, ai sensi della legge regionale n. 17/2004, art. 15; d) 0,56 €/mc per oneri di scavo, spese generali ed utili della ditta. Pertanto, il valore normale del diritto estrattiva era pari a euro 2,26 mc (4- 0,52 -0,36 – 0,30 – 0,56). Infatti, € 4 era il valore intrinseco ed effettivo, in comune commercio, preso come riferimento sia dai tecnici che dai funzionari dell'Agenzia delle entrate, sul quale c'era parere concorde delle parti. Considerando il periodo residuo di sfruttamento della società contribuente, dal 3 maggio 2006 all'8 novembre 2009 (42 mesi), il valore intrinseco del diritto all'attività estrattiva trasferito era pari ad euro 332.220,00, ossia euro 3500,00 mc/mese x 42 mesi x 2,226 €/mc. L'importo di euro 3561,95 era stato ottenuto in base ai dati desumibili dall'attività estrattiva della cava degli anni precedenti, quindi dal 2000 al 2006, con riferimento alle fatture emesse negli ultimi 42 mesi della ditta (omissis) s.a.s. di (omissis) , che aveva l'esclusività dell'estrazione dell'inerte, in quanto il tempo di 42 mesi era pari al tempo di sfruttamento su cui calcolare il diritto trasferito. Il diritto di sfruttamento per gli anni dal 2000 al 2006 era, quindi, di complessivi euro 267.146, per un valore medio di € 3.561,95, dovendosi tenere conto di soli quattro mesi nel 2006 e di soli undici mesi nel 2000.

La Commissione regionale, quindi, ha pronunciato una motivazione meramente apparente o, comunque, gravemente insufficiente, limitandosi ad osservare che la sentenza penale di assoluzione non era suscettibile di conseguire automatica

efficacia nel processo tributario, senza però procedere ad una autonoma ed indipendente valutazione dell'elemento istruttorio depositato nel corso del giudizio d'appello dalla società contribuente, e segnatamente la consulenza tecnica redatta dal pubblico ministero nel corso del giudizio penale. Né, il giudice d'appello ha fatto in alcun modo riferimento ai costi relativi al diritto di sfruttamento della cava

13. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, che dovrà adeguarsi al seguente principio di diritto: "In tema di imposte sui redditi la richiesta, presentata da una società al Comune, di voltura della autorizzazione allo sfruttamento di una cava in favore del altra compagine societaria, senza corrispettivo, attiene ad un bene dell'impresa, da iscrivere all'attivo patrimoniale, nella voce immobilizzazione immateriali, e costituisce un atto di destinazione del bene dell'impresa a finalità estranee all'esercizio della stessa ex art. 86, primo comma, lettera c) del d.P.R. n. 917 del 1986; con la conseguenza che il valore della plusvalenza è costituito dalla differenza tra il valore normale ed il costo non ammortizzato dei beni, ex art. 86, terzo comma, del d.P.R. n. 917 del 1986, dovendosi tenere conto dei costi indicati nel contratto stipulato tra le parti e nella convenzione tra il Comune e la beneficiaria originaria dell'autorizzazione, con particolare riferimento al contributo per il recupero ambientale disciplinato sia dalla legge regionale Lazio 6 dicembre 2004, n. 17, che dalla convenzione" e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie i motivi quinto e sesto di ricorso; rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 29 ottobre 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

30 NOV. 2021

IL CANCELLIERE
Dott. Cristina Lucia Dionigi