

COMUNE DI PACENTRO
VIA SANTA MARIA MAGGIORE
22
67030 PACENTRO (AQ)
comune@pec.comunepacentro.aq.it

OGGETTO: Interpello n. 915-15/2020
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
COMUNE DI PACENTRO
Codice Fiscale 83000650669 Partita IVA 00196170666
Istanza presentata il 29/01/2020

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il Comune di Pacentro (prov. AQ), gestisce in economia il servizio di distribuzione dell'energia elettrica, in forza della concessione rilasciata per l'ambito comunale dall'allora Ministero dell'Industria, Commercio e Artigianato.

Ai sensi del decreto legge 73/2007 i concessionari del servizio di distribuzione gestiscono, nel medesimo ambito, anche l'attività di vendita dell'energia elettrica ai clienti della maggior tutela ossia la clientela che non ha optato per un venditore sul mercato libero.

Il Comune di Pacentro, prestando al suo interno quanto necessario per lo svolgimento dei servizi pubblici di distribuzione elettrica e di vendita in maggior tutela, conformemente alle disposizioni di legge ed alla regolazione di settore, ha proceduto ad individuare una "*business unit*", appositamente costituita in attuazione della deliberazione 296/2015/COM dell'ARERA, cioè dell'"*Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente*", e destinata al servizio di vendita di energia elettrica ai clienti finali in maggior tutela, che svolge i seguenti compiti:

1. approvvigionamento di energia elettrica all'ingrosso e dei connessi servizi di dispacciamento, secondo le modalità di cui al d.l. 73/2007 confermate dal d.lgs. 93/11;
2. sottoscrizione dei contratti relativi ai servizi di trasmissione, distribuzione e misura per la consegna dell'energia elettrica al punto di prelievo dei clienti finali in maggior tutela;
3. gestione del rapporto commerciale con il cliente (tra cui fatturazione e gestione dei pagamenti, incluse le attività)

La deliberazione 286/2015/R/COM dell'ARERA - contenente il Testo Integrato delle disposizioni in merito agli obblighi di separazione (unbundling) funzionale per le imprese operanti nei settori dell'energia elettrica - dispone infatti le regole in materia di separazione funzionale delle attività di distribuzione e di vendita nell'ambito della filiera elettrica, le quali, sono separate l'una dall'altra, sia sotto il profilo del potere decisionale che dell'organizzazione.

Pertanto, a seguito di tale operazione e con riferimento alle attività discendenti dalla concessione ministeriale, il Comune è organizzato in due unità nettamente separate, la prima destinata all'attività di distribuzione dell'energia, la seconda alla vendita di energia elettrica ai clienti finali in maggior tutela.

Il ramo di azienda dedicato alla vendita dell'energia ai clienti finali in maggior tutela è composto da:

1. Database contenente i dati anagrafici, contabili e fiscali dei "*clienti finali di maggior tutela*";
2. Contratti cartacei, e relativi allegati, sottoscritti con i clienti finali di cui al punto 1;
3. Liquidità equivalente ai depositi cauzionali corrisposti dai clienti di cui al punto 1, per la somministrazione dell'energia elettrica; "*Contratto di cessione di energia elettrica tra Acquirente Unico S.p.A. e le Imprese Esercenti la vendita ai clienti del servizio di Maggior Tutela*" sottoscritto dal Comune di Pacentro ai sensi della deliberazione dell'ARERA n. 76/2008;
4. Debiti per depositi cauzionali corrisposti dai clienti finali di maggior tutela per la somministrazione dell'energia elettrica.

In considerazione della ridotta dimensione del Comune - anche in termini di abitanti - l'ente si è avvalso della facoltà di gestire i suddetti servizi in economia ai sensi dell'art.21 della L. 142/1990 evitando quindi la costituzione di una società separata.

Per le stesse ragioni il ramo di vendita di energia elettrica non dispone di personale e mezzi dedicati, ma usufruisce, per ragioni di economicità funzionale, di messi a disposizione dell'ente per la generalità dei servizi comuni (amministrazione, finanza, legale, tecnico e commerciale). L'attribuzione dei relativi costi alle singole attività viene effettuata attraverso le regole di contabilità separata fissate da ARERA nel testo integrato unbundling contabile (TIUC) in forza del quale il Comune è tenuto a trasmettere annualmente i conti annuali separati (conto economico e stato patrimoniale).

La mancata inclusione del personale nel ramo di vendita ceduto non esaurisce i beni costituenti il ramo oggetto di cessione, perché quelli inclusi nel trasferimento conservano un residuo di organizzazione tale da dimostrarne l'attitudine, sia pure con

la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa.

Tutti i beni, i contratti, i rapporti e le passività che non siano destinati all'esercizio dell'attività costituito dalla vendita in maggior tutela, ha avviato le procedure per indire un bando pubblico.

Il Comune di Pacentro, avendo intenzione di cedere il ramo di attività costituito dalla vendita in maggior tutela, ha avviato le procedure per indire un bando pubblico.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Sulla base delle indicazioni fornite e della normativa vigente, ad avviso dell'istante appare evidente che si possa applicare la soluzione prospettata nella risposta all'interpello n. 903-225/2019 dell'Agenzia delle Entrate. Vale a dire che la cessione sia configurabile come cessione di azienda e come tale non assoggettabile all'Iva, ma all'imposta di registro.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si segnala che, come comunicato dalla DP dell'Aquila con nota prot. 7303/2020, la posizione del Comune istante relativamente all' "azienda elettrica" esercitata è stata oggetto di

1. atto di accertamento n. TA3060201736 del 2016 relativo all'anno 2011, parzialmente afferente alla materia oggetto dell'interpello;
2. atti di contestazione (dal 2012 al 2018) derivanti dalla violazione degli obblighi di comunicazione all'Anagrafe Tributaria dei dati relativi ai contratti di fornitura dei servizi di energia elettrica;
3. comunicazione "invito alla compliance" del 28.10.2019, relativa al mancato

ricevimento, da parte dell'Ufficio, della comunicazione liquidazioni periodiche Iva riferita al periodo dal 1° aprile al 30 giugno 2019.

Al riguardo si ricorda che, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera f) del D. Lgs. n. 156 del 2015, le istanze di interpello sono inammissibili - e come tali improduttive dei relativi effetti - quando vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza.

In proposito la circolare n. 9/E del 2016, par. 4.3.1 ha chiarito che "*l'interferenza coi poteri di controllo è preordinata ad evitare che, attraverso l'attività svolta in sede di lavorazione delle istanze di interpello, il contribuente possa ottenere l'effetto di una "revisione" degli esiti delle attività che si svolgono in sede di accertamento, caratterizzati - non da ultimo- da poteri istruttori pieni idonei a verificare anche la completezza, veridicità ed esaustività delle informazioni fornite in sede di interpello. Giova evidenziare che l'inammissibilità, stante il tenore letterale del decreto che riferisce le attività di controllo non all'istante ma alle questioni oggetto dell'istanza, ricorre non solo per le attività riferite direttamente al contribuente (quindi anche a terzi) purché l'istante ne sia formalmente a conoscenza e opera anche nel caso in cui oggetto di accertamento non siano direttamente i comportamenti oggetto dell'istanza ma altri, riferiti a precedenti periodi di imposta, comunque strettamente correlati alla richiesta di interpello, perché, tra l'altro, perfettamente sovrapponibili (...). Qualora il contribuente abbia subito, per una determinata annualità, un controllo, ciò preclude la possibilità di presentazione di un'istanza, pur preventiva, relativa ad una successiva annualità qualora la situazione di fatto e di diritto non sia mutata rispetto a quella che caratterizza l'annualità oggetto del controllo. È evidente, infatti, che in tali ipotesi la risposta dell'amministrazione potrebbe produrre effetti non irrilevanti sul controllo in corso e potrebbe costituire*

strumento di "revisione" degli esiti del controllo stesso. Si ricorda, infine, come chiarito nella relazione al decreto, che il riferimento alle "attività di controllo" va interpretato in senso ampio e comprende anche l'avvenuta presentazione di istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela, nonché le attività di accertamento tecnico di competenza dell'amministrazione procedente".

Tanto premesso si evidenzia che la presente risposta viene resa in quanto relativa a questione diversa, ancorché connessa, rispetto a quelle fatte oggetto dei richiamati controlli, fermo restando che la risposta stessa non è idonea a produrre nessun effetto, neanche indiretto, di revisione dei suddetti controlli e dei relativi esiti.

Al fine di esprimere un parere relativo alla questione sottoposta all'attenzione di questa Direzione Regionale, si tratta di individuare quali caratteristiche debba avere l'operazione descritta al fine di poterla considerare come una cessione di beni soggetta ad IVA o, invece, come una cessione di azienda o ramo di azienda di cui all'art. 2, comma 3, lettera b), come tale esclusa dal campo di applicazione dell'IVA e soggetta ad Imposta di Registro ai sensi dell'articolo 40 del Testo Unico del Registro (DPR 131/1986).

Ai fini IVA si osserva che l'articolo 2, comma 3, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, esclude dal campo di applicazione dell'imposta le cessioni (e i conferimenti) di azienda o di rami di azienda.

Ciò rappresenta una specifica scelta del nostro legislatore esercitata in forza della facoltà attribuitagli espressamente dall'art. 8, paragrafo 5, della Direttiva 77/388/CEE, ora articolo 19 della Direttiva 2006/112/CE, che stabilisce: *"In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente"*.

In tal quadro la qualificazione dell'operazione rappresentata dal comune istante

appare condizionata dalla definizione di azienda, derivante dall'art. 2555 del codice civile, il quale definisce l'azienda "*il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*".

Nella circolare 19 dicembre 1997, n. 320, recante chiarimenti in materia di riordino della disciplina dei procedimenti di riorganizzazione aziendale, l'azienda è stata identificata quale "*universitas*" di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa.

Al fine di qualificare l'operazione oggetto di interpello, ai fini IVA, come una cessione d'azienda o, piuttosto, una cessione di beni, occorre valutare quindi se ciò che viene alienato costituisce un'universalità di beni materiali e immateriali idonei a svolgere un'attività economica autonoma.

Inoltre, con riguardo al caso specifico e alla mancanza di cessione dei rapporti con il personale addetto al servizio, tornano utili i principi espressi dalla disciplina del trasferimento ex art. 2112 c.c., che riguarda il "*Mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda*", a prescindere dalla loro applicabilità nel caso concreto prospettato dal Comune istante.

Tale ultima norma, infatti, prevede che per trasferimento d'azienda si intende "*qualsiasi operazione che comporti il mutamento nella titolarità di un'attività economica organizzata preesistente al trasferimento e che conserva nel trasferimento la propria identità. Le disposizioni del presente articolo si applicano al trasferimento di parte dell'azienda intesa come articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento*".

Quest'ultimo periodo è stato così modificato dall'art. 32 del D.Lgs. 276/2003 che ha soppresso l'inciso "*preesistente come tale al trasferimento*" a suo tempo introdotto dal D.Lgs. 18/2001.

L'articolo 2112 pone dunque l'accento su due ulteriori elementi che caratterizzano la cessione d'azienda o di ramo d'azienda, vale a dire, un elemento oggettivo dato dall'autonomia funzionale dell'attività che si cede e, un elemento soggettivo, che implica l'intenzione da parte del cessionario di continuare l'attività a cessione avvenuta.

Secondo la qualificazione data a riguardo dalla Corte di giustizia UE con la sentenza del 27.11.2003, C-497/01 la nozione di "*trasferimento (...) di una universalità totale o parziale di beni*", pur non essendo definita dalla normativa IVA comunitaria, si riferisce a qualsiasi trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e immateriali che insieme costituiscono un'impresa o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma.

In special modo, ciò che effettivamente rileva, secondo l'interpretazione della Corte, è la possibile prosecuzione dell'attività d'impresa da parte del cessionario con un complesso di beni materiali e immateriali che permetta di svolgere un'attività economica autonoma e attuale, e che mantenga la sua identità funzionale anche successivamente al suo trasferimento.

Con riferimento al caso specifico rappresentato dall'ente comunale istante, inoltre, la Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza n. 21481 del 9 ottobre 2009, ha precisato che "*... l'ipotesi della cessione d'azienda ricorre anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti, tuttavia per la ricorrenza di detta cessione è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa*" (sent. n. 27286 del 09/12/2005; n. 23496 del 17/12/2004).

Infine, la stessa Corte, con sentenza dell'11 maggio 2016, n. 9575, in coerenza

con l'orientamento della Corte UE, ha rilevato che la cessione d'azienda deve intendersi come *"il trasferimento di un'entità economica organizzata in maniera stabile la quale in occasione del trasferimento, conservi la sua identità e consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo; occorre, dunque, la valutazione complessiva di una pluralità di elementi, tra loro in rapporto di interdipendenza in relazione al tipo di impresa, consistenti nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione in fatto della maggior parte del personale da parte della nuova impresa, dell'eventuale trasferimento della clientela, nonché del grado di analogia tra le attività esercitate prima o dopo la cessione... Si deve, quindi, verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività"*.

" Si può, perciò, affermare che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia appurarsi che nel complesso di quelli ceduti permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario".

Venendo al caso specifico, rappresentato dal Comune, l'ente stesso aveva proceduto ad individuare due distinte unità, fra cui una specificamente dedicata al servizio di vendita di energia elettrica ai clienti finali in maggior tutela, costituita dai seguenti elementi: 1. Database contenente i dati anagrafici, contabili e fiscali dei *" clienti finali di maggior tutela"*; 2. Contratti cartacei, e relativi allegati, sottoscritti con i clienti finali di cui al punto 1; 3. Liquidità equivalente ai depositi cauzionali corrisposti dai clienti di cui al punto 1, per la somministrazione dell'energia elettrica; *" Contratto di cessione di energia elettrica tra Acquirente Unico S.p.A. e le Imprese*

Esercenti la vendita ai clienti del servizio di Maggior Tutela" sottoscritto dal Comune di Pacentro ai sensi della deliberazione dell'ARERA n. 76/2008; 4. Debiti per depositi cauzionali corrisposti dai clienti finali di maggior tutela per la somministrazione dell'energia elettrica.

Tuttavia, in considerazione della ridotta dimensione del Comune - anche in termini di abitanti - l'ente si è avvalso della facoltà di gestire i suddetti servizi in economia ai sensi dell'art. 21 della L. 142/1990 evitando quindi la costituzione di una società separata.

Nel caso in esame, dunque, la qualificazione dell'operazione di cessione posta in essere dalle parti, come cessione di ramo di azienda o, piuttosto, come mera cessione di beni, implica la valutazione della sussistenza di alcuni elementi essenziali.

Nel settore in cui fino ad ora ha operato la *business unit* del Comune istante, sul piano economico, i costi di funzionamento saranno in prevalenza correlati alla gestione dei servizi e al rifornimento della rete, mentre i ricavi deriveranno pressoché esclusivamente dalla vendita ai clienti di maggior tutela.

Elemento essenziale e caratteristico dell'attività risulterà, dunque, la qualità del servizio di erogazione dell'energia elettrica, dato più che dal personale, dalla organizzazione caratteristica della *business unit*, piuttosto che specificamente dal personale, che, invece, non può costituire elemento caratteristico della attività economica, perché identificabile con quello dell'ente stesso e "*preso in prestito*" per una gestione "*in economia*" di un'attività che risulta differente da quelli che sono gli scopi istituzionali dell'ente.

Si ritiene perciò che sia realizzato il requisito oggettivo, dal momento che l'operazione riguarderà un complesso di beni organizzato, autonomamente idoneo a condurre attività imprenditoriale distinta oggettivamente da quella svolta in generale dall'ente istante.

Pure sembra presente, nelle circostanze rappresentate dall'istante, l'elemento soggettivo, che sarà costituito dalla volontà da parte del cessionario, che risponderà al bando del Comune, di continuare a svolgere l'attività caratteristica del cd. ramo d'azienda, che è un servizio di per sé essenziale.

Ciò considerato, si osserva che gli elementi sopra evidenziati appaiono configurare nel caso in oggetto, una cessione di azienda o di ramo di azienda. L'organizzazione essenziale per erogare il servizio in questione, infatti, stante anche l'incardinamento già attuale in una distinta *business unit*, è già solo per questo motivo da ritenersi dotata di autonomia funzionale, e quindi idonea ad integrare i requisiti previsti dall'articolo 2, comma 3, lett. b), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che esclude dal novero delle cessioni imponibili i trasferimenti di aziende o rami di aziende con conseguente assoggettamento ad imposta di registro, ai sensi dell'art.40 del D.P.R. 131/1986, Testo Unico del Registro, in misura proporzionale, come prevista dal combinato disposto degli articoli 2 e 9 del Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

Lo stesso parere non implica, tuttavia, alcun giudizio né sulla correttezza contabile e civilistica dell'operazione in esame, né sulla sua attuazione e fattibilità.

Si ribadisce, quindi, che resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati dall'istante e/o non correttamente descritti siano tali da condurre a differenti conclusioni.

I documenti citati sono consultabili su sito www.agenziaentrate.gov.it.

Tanto si notifica ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4

gennaio 2016.

A tale ultimo proposito si evidenzia che i termini per fornire risposta alle istanze di interpello presentate dai contribuenti ai sensi del citato art. 11 sono stati sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, dall'articolo 67 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Il Capo Ufficio*
***firma su delega prot. n. 11753 del 4 giugno 2019 del**
Direttore Regionale Margherita Maria Calabrò

Alessandro Di Giamberardino

(firmato digitalmente)