

Civile Ord. Sez. 6 Num. 9584 Anno 2021

Presidente: GRECO ANTONIO

Relatore: CROLLA COSMO

Data pubblicazione: 12/04/2021

ORDINANZA

sul ricorso 25443-2019 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, (C.F. 06363391001), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

ROCCO MARIO SALVATORE, titolare dell'omonima ditta individuale, elettivamente domiciliato in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato GABRIELE FERLITO;

- *controricorrente* -

F.N.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avverso la sentenza n. 3587/7/2018 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA SICILIA, depositata il 03/09/2018;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 24/02/2021 dal Consigliere Relatore Dott. COSMO CROLLA.

Nr. 25443/2019 R.G.

RITENUTO CHE :

1 Rocco Mario Salvatore proponeva ricorso avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Enna avverso l'avviso con il quale l'Agenzia delle Entrate, accertando, in relazione alla cessione di azienda, un maggior valore dell'avviamento e una sopravvenienza attiva di due contratti di leasing afferenti due autocarri facenti parti del complesso aziendale, determinava, per l'anno di imposta 2003, una plusvalenza di € 81.218 che sottoponeva a ripresa Irpef.

2. La CTP accoglieva il ricorso.

3. ^{Adite in appello} ~~Sull'appello proposto~~ dall'Agenzia delle Entrate la CTR ^{lo} rigettava l'appello osservando: a) che l'Ufficio aveva erroneamente applicato il maggior valore della cessione secondo il metodo di cui all'art. 2 comma 4 DPR 460/96 senza contestare la congruità dei valori della cessione dell'azienda ai fini dell'applicazione dell'imposta sul registro; b) che andavano escluse le sopravvenienze attive conseguenti alla cessione del contratto di leasing dei due autocarri in quanto i due veicoli pesanti facevano parte dell'azienda e, quindi, il loro valore era da inglobarsi nel valore complessivo del complesso aziendale. AG

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per Cassazione l'Agazia delle Entrate affidandosi a tre motivi. Il contribuente si è costituito depositando controricorso.

5 Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

CONSIDERATO CHE :

1. Con il primo motivo l'Ufficio denuncia la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art 36 d.lvo nr 546/92, dell'art. 132 e 118 cpc in relazione all'art 360 1 comma nr. 4 cpc si sostiene che la pronuncia di secondo grado non abbia tenuto conto dei motivi di appello riportandosi alle motivazioni della sentenza di primo grado.

1.1 Con il secondo motivo viene dedotta violazione e/o falsa applicazione degli artt. 39 comma 1 lett. d) dPR nr. 600/73, 88 comma 5° TUIR, 2 comma 4 dPR 460/96 in relazione all'art. 360 comma 1 nr. 3) cpc, per avere la CTR erroneamente affermato che il valore dell'azienda determinato secondo i parametri previsti dall'art 2 comma 4 dPR citato debba essere preceduto dall'accertamento dell'imposta del Registro.

1.2 Con il terzo motivo la ricorrente lamenta la violazione dell'art 55 comma 5 (attuale 88) Tuir per non avere la CTR riconosciuto la sopravvenienza attiva costituita dal valore dei due autocarri oggetto dei contratti di leasing ceduto unitamente all'azienda.

2. Il primo motivo è infondato.

2.1 Questa Corte ha affermato che <<la motivazione per relationem della sentenza di appello è legittima sempre che renda percepibili e comprensibili le ragioni della decisione, in

relazione ai motivi di appello proposti; viceversa, nel caso in cui il giudice di merito non compia, o compia inadeguatamente, una disamina logica e giuridica degli elementi dai quali trae il proprio convincimento, rinviando genericamente e acriticamente alle motivazioni di altro giudice o al quadro probatorio acquisito, o, ancora, al nome della normativa ritenuta applicabile senza sussunzione alcuna della fattispecie concreta al precetto generale, incorre nel vizio di omessa o di apparente motivazione con conseguente nullità della sentenza. E' evidente, infatti, che motivazioni di tal fatta svuoterebbero di contenuto la funzione dell'appello che, quale revisio prioris instantiae, è finalizzato ad esaminare, in modo specifico e adeguato alla sua funzione, le censure proposte dalle parti alla sentenza di primo grado, così da consentire - ai fini del giudizio di legittimità - un effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento adottato (cfr., Cass. 18/04/2017 n. 9745; Cass. 26/06/2017 n. 15884; Cass. 21/09/2017, n. 22022; Cass., 25/10/2018, n. 27112; Cass., 05/10/2018 n. 24452; Cass., 07/04/2017 n. 9105, tutte che richiamano i parametri minimi di motivazione indicati da Cass., Sez. U, 07/04/2014 n. 8053 e 03/11/2016 n. 22232; cfr., altresì, per il vizio di motivazione collegato alla funzione dell'appello, Cass., 10/01/2003 n. 196).

2.2 L'impugnata sentenza ha nella prima parte, sia pur in modo estremamente sintetico riprodotto le doglianze dell'Ufficio contenute nell'atto di appello ed ha ha sufficientemente ed autonomamente dato conto delle ragioni, conformi alle argomentazioni della CTP, della propria decisione.

3. Il secondo motivo è fondato.

3.1 I giudici di seconde cure, sulla scorta di una non corretta interpretazione del principio di diritto desumibile dalla

pronuncia di questa Corte citata in sentenza, assumono l'illegittimità della valutazione aziendale fatta dall'Ufficio in quanto non preceduta da un accertamento ai fini dell'applicazione dell'imposta del Registro.

3.2 Va rilevato, per contro, come non sussista alcun obbligo dell'Agenzia dell'Entrate di rettifica del valore dell'azienda indicato nell'atto di cessione per la determinazione della corretta imposta del registro prima di procedere all'accertamento della plusvalenza.

3.3 Tale considerazione non è in contrasto con il precedente richiamato in sentenza (Cass. nr.10552/2012) dove si afferma, in conformità con un consolidato indirizzo giurisprudenziale, che << in tema di accertamento del reddito, il valore di mercato determinato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro può essere legittimamente utilizzato dall'amministrazione finanziaria come dato presuntivo ai fini dell'accertamento di una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di azienda. In tale ipotesi resta, pertanto, a carico del contribuente l'onere di provare un diverso valore, anche dimostrando di non aver interamente realizzato, in concreto, il valore di mercato dell'azienda ceduta (cfr. Cass. 4057/07, 19830/08, 5070/11). Il valore stabilito in sede di applicazione dell'imposta di registro deve essere considerato, quindi, come un dato obiettivo idoneo, di per sè, a fondare l'accertamento della plusvalenza da cessione, a prescindere dalle modalità con le quali esso sia stato determinato, e fatta salva la possibilità di prova contraria da parte del contribuente>>.

3.4 In giurisprudenza viene, quindi, affermato il valore presuntivo della determinazione di mercato fatta nell'ambito dell'imposta del Registro ma non è imposto all'Ufficio che

agisce per la quantificazione della plusvalenza alcun onere di preventiva contestazione dell'atto.

3.5 Va precisato che nelle more del giudizio è sopravvenuto D.Lgs. n. 147 del 2015, art. 5, comma 3, che ha sancito che le disposizioni in tema di imposizione diretta sulle plusvalenze da cessioni di immobili e di aziende ovvero da costituzione ed il trasferimento di diritti reali sugli stessi si interpretano nel senso che, in proposito, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore, anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al D.P.R. n. 131 del 1996, art. 5, comma 3, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al D.Lgs. n. 347 del 1990.

3.6 Nella fattispecie è accertato che l'Ufficio ha rettificato il corrispettivo indicato nell'atto di cessione sulla base di dati ed accertamenti reali applicando alla media dei ricavi degli ultimi tre anni una percentuale di redditività del 30% (rapporto utili/ricavi) e moltiplicando il risultato per tre, secondo il metodo previsto in materia di accertamento con adesione dal D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, per il calcolo dell'avviamento.

4. Il terzo motivo è infondato.

4.1 Ai sensi dell'art. 88, comma 5, T.u.i.r.: «*In caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.*»; l'articolo, nel prevedere - in sostanza - che il valore corrente di mercato («valore normale») attribuibile al bene oggetto del contratto ceduto concorre (come sopravvenienza attiva) alla formazione del reddito di impresa imponibile del cedente, persegue una chiara finalità antielusiva, ed è diretto a contrastare la prassi della cessione (verso corrispettivi irrisori) dei contratti di locazione finanziaria in prossimità della data di esercizio del riscatto, al

fine di sottrarre al reddito di impresa le plusvalenze originate dai medesimi beni.

4.2 La questione controversa è se tale disciplina, in assenza di una espressa previsione, trovi applicazione anche nei casi come quello in esame in cui il contratto di locazione finanziaria traslato sia comprensivo del complesso dei beni organizzati nel quale l'azienda si esprime.

4.3 In tale ipotesi ritiene questa Corte che tale componente viene a far parte del valore unitario dell'azienda oggetto di cessione e pertanto non viene rilevata una sopravvenienza attiva autonoma ma essa è parte integrante della plusvalenza, regolamentata dall'art 86 TUIR, generata in favore del cedente con l'atto traslativo del ramo di azienda.

4.4 La CTR ha correttamente escluso la sopravvenienza attiva sul presupposto che i contratti di locazione finanziaria ceduti facevano parte del complesso aziendale.

5. In accoglimento del secondo motivo il ricorso va accolto con cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia che provvederà anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

PQM

La Corte;

- Accoglie il secondo motivo del ricorso, rigettati il primo e il terzo, cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto, con cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia che provvederà anche alla regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 24 febbraio 2021.

Il Presidente

Antonio Greco

Agreco

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

11

2 APR 2021



Il Funzionario Giudiziario
Giuseppina CDBO

Palor

Corte di Cassazione - copia non ufficiale