

Civile Ord. Sez. 5 Num. 1232 Anno 2020

Presidente: LOCATELLI GIUSEPPE

Relatore: CONDELLO PASQUALINA ANNA PIERA

Data pubblicazione: 21/01/2020

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4003/16 R.G. proposto da:

CONTARINA S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, come da procura a margine del ricorso, dagli avv.ti Dario Stevanato e Claudio Lucisano, con domicilio eletto presso lo studio di quest'ultimo in Roma, via Crescenzo, n. 91;

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è elettivamente domiciliata;

- *controricorrente* -

4217  
2019

l

29

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Veneto n. 1181/8/15 depositata in data 6 luglio 2015

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 settembre 2019 dal Consigliere dott.ssa Pasqualina Anna Piera Condello

**Rilevato che:**

Con istanze del 15 maggio 2012 e del 23 gennaio 2013, la società Contarina s.p.a. chiedeva il rimborso dell'importo complessivo di euro 99.034,00 versato con F24 a titolo di imposta sostitutiva, ai sensi dell'art. 1, comma 48, della l. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria del 2008), sull'eccedenza extracontabile dedotta, ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del t.u.i.r. dal Consorzio Azienda Intercomunale Bacino TV3.

In particolare, in data 27 dicembre 2007 il predetto Consorzio aveva conferito alla società Contarina s.p.a. un ramo d'azienda composto da un impianto per il trattamento dei rifiuti, da attrezzature e mezzi accessori, mobili e macchine d'ufficio e, a seguito del conferimento, la conferitaria aveva iscritto nella propria contabilità i beni costituenti il ramo d'azienda al valore risultante da perizia, stimato in euro 4.500.000,00, a fronte del valore di bilancio di euro 1.594.242,00, iscritto nella contabilità del soggetto conferente - che risultava disallineato rispetto a quello fiscale di euro 768.959,00 - avendo il Consorzio effettuato maggiori ammortamenti extracontabili per complessivi euro 825.282,00, ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del t.u.i.r., eccedenze che il Consorzio aveva indicato nel quadro EC della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2007.

Essendo stati i maggiori valori iscritti dalla conferitaria sui beni strumentali materiali ed immateriali riconosciuti, in attuazione dell'art. 1, commi da 242 a 245, della l. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) (cd. bonus aggregazioni), dalla Direzione regionale del Veneto, in risposta all'interpello preventivo della società, la conferitaria sia nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di conferimento (anno 2008), sia in quella relativa al periodo d'imposta 2009, aveva dichiarato l'eccedenza extracontabile di euro 825.282,00, ossia il medesimo valore dichiarato dal Consorzio conferente; dopo avere

provveduto al versamento dell'imposta sostitutiva dovuta ai fini del recupero delle deduzioni extracontabili operate dal conferente fino al 31 dicembre 2007, aveva chiesto il rimborso di tale imposta sostitutiva, deducendo che, essendosi avvalsa del cd. *bonus* aggregazioni - che consentiva l'affrancamento gratuito dei disallineamenti tra i valori iscritti in contabilità dal conferitario e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto presso il conferente - già alla data del conferimento aveva iscritto in bilancio il ramo d'azienda oggetto di conferimento al valore di perizia di euro 4.500.000,00, riallineando in tal modo i valori civili ed i valori fiscali, e che, non essendo subentrata nella posizione del conferente, non aveva ereditato le eccedenze extracontabili prodotte dal medesimo conferente negli esercizi precedenti.

Formatosi il silenzio-rifiuto, la società Contarina s.p.a. ricorreva dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Treviso che, con la sentenza n. 192/01/14, depositata il 6 marzo 2014, accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo non dovuta l'imposta sostitutiva versata.

In esito all'appello proposto dall'Ufficio, la Commissione regionale del Veneto, con la sentenza in epigrafe indicata, riformava la sentenza impugnata, rilevando che, sulla base delle disposizioni del decreto ministeriale del 25 luglio 2008, art. 1, comma 3, la conferitaria aveva correttamente recuperato le eccedenze, dedotte fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, mediante opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva ad aliquota progressiva del 12 per cento sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, mentre nessuna somma era stata versata per il recupero del disallineamento di euro 3.461.248,00 (importo determinato dalla differenza tra il maggior valore netto del conferimento, pari ad euro 4.500.000,00, ed il valore fiscale dei beni in capo alla conferente, pari ad euro 1.038.752), avendo la società goduto del cd. *bonus* aggregazioni.

Ricorre per la cassazione della suddetta decisione la società Contarina s.p.a., con due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

**Considerato che:**

1. Con il primo motivo di ricorso, la contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 1 l. n. 296 del 2006 e 1, comma 48, l. n. 244 del 2007, e censura la sentenza nella parte in cui i giudici d'appello hanno ritenuto sussistente il presupposto per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva.

Evidenzia, al riguardo, che il comma 48 dell'art. 1 della l. n. 244 del 2007 prevedeva la possibilità di riallineare il valore fiscale dei beni e quello, più elevato, di bilancio in presenza di costi dedotti in via extracontabile e che, nel caso di specie, il disallineamento tra valori civili e valori fiscali al momento dell'affrancamento era venuto meno per effetto del riconoscimento del diritto in capo alla contribuente di godere del cd. *bonus* aggregazioni; in forza di tale agevolazione, nel caso di operazioni di conferimento d'azienda in neutralità ex art. 176 del t.u.i.r., si consideravano automaticamente riconosciuti ai fini fiscali i maggiori valori iscritti dalla conferitaria in bilancio, fino al limite massimo di 5 milioni di euro, e, pertanto, avendo ottenuto parere favorevole per l'accesso a tale agevolazione, non sussisteva alcun disallineamento fra valore di bilancio e valore fiscale dei cespiti ammortizzati, che costituiva il presupposto impositivo giustificativo del pagamento dell'imposta sostitutiva, con la conseguenza che il versamento di detta ultima imposta costituiva pagamento indebito.

Ad avviso della ricorrente, infatti, l'agevolazione fiscale cd. *bonus* aggregazioni aveva riguardato l'intera differenza fra valori civili e fiscali del ramo d'azienda oggetto di conferimento, in quanto l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda presso il conferente era pari ad euro 1.038.752 e tale valore era già al netto delle deduzioni extracontabili effettuate ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del t.u.i.r., tenuto conto che le eccedenze extracontabili non sono altro che la differenza tra il valore civilistico dell'attività o della passività rispetto al loro valore fiscale «ridottosi» per effetto dei maggiori ammortamenti o degli accantonamenti non contabilizzati nel bilancio ed imputati direttamente in dichiarazione fiscale nell'apposito prospetto.

l

24

2. Con il secondo motivo, la ricorrente censura, in relazione ai nn. 4 e 5 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ., la decisione impugnata per insufficiente e contraddittoria motivazione sul fatto controverso e decisivo di cui al primo motivo di ricorso e per violazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546/1992, 132 cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., ribadendo che sin dal ricorso introduttivo del giudizio aveva eccepito che era infondato il diniego di rimborso opposto dall'Amministrazione, avendo documentato la circostanza di fatto che l'agevolazione fiscale cd. *bonus* aggregazioni, riconosciuta con provvedimento del 9 novembre 2007, aveva prodotto l'effetto di affrancare la differenza tra il valore netto del ramo d'azienda oggetto di conferimento - pari al maggior valore di iscrizione in bilancio dello stesso - e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dello stesso presso il conferente, inclusa l'eccedenza extracontabile di euro 825.282,00 da quest'ultimo accumulata.

3. I motivi, strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente e sono infondati.

3.1. Le disposizioni contenute nell'art. 176 del t.u.i.r., come modificate dall'art. 1, comma 46, lett. d), della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), che disciplinano il regime fiscale dei conferimenti d'azienda («I conferimenti di aziende, effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia, il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita ed il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti»), prevedono l'applicazione di un regime di «neutralità fiscale», anche se civilisticamente i beni conferiti siano espressi sulla base di valori effettivi.

3.2. In particolare, il primo comma del citato art. 176 del t.u.i.r. stabilisce che i conferimenti di azienda effettuati da soggetti che operano in regime d'impresa non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze

a condizione che: a) il soggetto conferente assuma quale valore fiscale della partecipazione ricevuta per effetto del conferimento l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita; b) il soggetto conferitario riconosca agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda ricevuta i medesimi valori fiscali ad essi attribuiti prima del conferimento; c) in sede di dichiarazione fiscale venga redatto un prospetto di riconciliazione da cui emergano i valori di bilancio ed i relativi valori fiscalmente riconosciuti.

Conseguentemente, il regime di neutralità fiscale - che, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, deve considerarsi il regime naturale per i conferimenti d'azienda effettuati nell'esercizio di imprese commerciali - rende irrilevante ai fini fiscali l'eventuale iscrizione nelle scritture contabili del soggetto conferente o del soggetto conferitario di valori diversi da quelli fiscalmente riconosciuti e determina una netta separazione tra valori civilistici e valori fiscali.

3.3. Il comma 46, n. 3), dell'articolo 1 della legge finanziaria 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244), inserendo, all'art. 176 del d.P.R. n. 917/1986, il comma 2-ter, ha introdotto la possibilità, per la società conferitaria, in ipotesi di conferimento d'azienda, di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori civilistici iscritti in bilancio a titolo di immobilizzazioni materiali e immateriali all'esito del conferimento, optando per l'applicazione di un'imposta sostitutiva, con aliquota progressiva che varia dal 12 al 16 per cento, delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, procedendo in tal modo all'affrancamento dei plusvalori latenti, i cui scaglioni dipendono dall'ammontare dei plusvalori oggetto di riconoscimento fiscale.

3.4. Il comma 47 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 ha inoltre previsto che «le disposizioni di cui al comma 46 si applicano alle operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007» ed ha aggiunto che «la disciplina...può essere richiesta anche per ottenere il riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori di bilancio iscritti in occasione di operazioni effettuate entro il periodo d'imposta in corso al 31.12.2007, nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di detto periodo o del periodo successivo».

6

204

3.5. Con il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 luglio 2008, emanato ai sensi dell'art. 1, comma 47, della legge finanziaria 2008, sono state disciplinate le modalità di applicazione dell'imposta sostitutiva, ossia le modalità per procedere al «riallineamento» tra valori di bilancio dei cespiti e valori fiscali dei medesimi, ai fini dell'applicazione del citato art. 176, comma 2-ter, del d.P.R. n. 917/1986.

3.6. L'art. 1 del d.m. citato prevede, infatti, che «Agli effetti dell'applicazione del regime d'imposta sostitutiva di cui all'art. 176, comma 2-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1987, n.917 (Tuir), assumono rilievo le differenze residue tra il valore d'iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni di conferimento di azienda, ramo o complesso aziendale, classificati dal soggetto conferitario tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto conferente».

Il riferimento al «valore di iscrizione in bilancio», come precisato dalla relazione illustrativa del decreto ministeriale, consente, pertanto, in linea generale, l'affrancamento anche quando il soggetto conferitario non iscrive «nuovi» maggiori valori nelle proprie scritture contabili, limitandosi a recepire i medesimi valori di bilancio del soggetto conferente ed «ereditando» i disallineamenti già esistenti presso quest'ultimo.

3.7. Al comma 3 dell'art. 1 del suddetto decreto ministeriale è previsto, tuttavia, che non possono formare oggetto di affrancamento né i disallineamenti derivanti da deduzioni extracontabili effettuate ai sensi dell'art. 109, comma 4, del t.u.i.r., né eventuali altri disallineamenti relativi a beni già presenti nel bilancio della società conferitaria prima dell'operazione straordinaria ( «Per la parte delle differenze tra valori civili e valori fiscali originatasi presso il soggetto conferente per effetto delle deduzioni extracontabili risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi e trasferita al soggetto conferitario ai sensi del comma 5 dell'art. 176 del t.u.i.r., deve essere prioritariamente applicato il regime dell'imposta sostitutiva previsto dall'art. 1, comma 48, della legge 24 dicembre 2007, n.

b

ly

244, e dalle relative disposizioni di attuazione recate dal decreto 3 marzo 2008 del Ministro dell'economia e delle finanze»).

Sul punto, la relazione illustrativa al decreto ministeriale del 25 luglio 2008 precisa che «in sostanza, per l'ammontare delle differenze tra valori civili e fiscali originatesi in capo al conferente e derivante da deduzioni extracontabili trasferite al conferitario, non è consentito esercitare l'opzione per il regime di imposta sostitutiva di cui al comma 47 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, dovendo in questi casi prevalere l'applicazione della specifica disciplina prevista per il recupero di tali eccedenze extracontabili».

Ciò comporta che, in presenza di differenze di valore, originate in parte da deduzioni extracontabili, la società conferitaria che intende esercitare l'opzione per il riallineamento dei maggiori valori ai sensi del comma 46 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 deve prioritariamente esercitare l'opzione per il regime di imposizione sostitutiva di cui al comma 48.

3.8. Il comma 47 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 demanda al decreto ministeriale del 25 luglio 2008 anche «il coordinamento con le disposizioni recate dai commi da 242 a 249 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in materia di agevolazioni alle operazioni di aggregazioni aziendali» (cd. *bonus* aggregazioni).

Tale ultimo beneficio, per le operazioni di conferimento d'azienda effettuate ai sensi dell'art. 176 del t.u.i.r., consiste nel riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori dei beni strumentali, materiali ed immateriali e/o dell'avviamento, emergenti a seguito del conferimento, entro il limite massimo di 5 milioni di euro.

4. Così delineato il quadro normativo, nella fattispecie in esame, secondo la prospettazione di parte ricorrente, l'agevolazione fiscale del cd. *bonus* aggregazioni, di cui la stessa ha fruito a seguito di positivo riscontro da parte della Amministrazione finanziaria, avrebbe eliminato il disallineamento tra valori civili e valori fiscali originatisi in capo al Consorzio conferente a seguito delle deduzioni extracontabili, atteso che l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda presso il conferente, pari ad euro 1.038.752, era già al netto delle deduzioni extracontabili effettuate

6

20



ai sensi dell'art. 109, comma 4, lett. b), del t.u.i.r., e avrebbe, di conseguenza, fatto venire meno il presupposto impositivo che poteva giustificare il versamento dell'imposta sostitutiva.

4.1. Le deduzioni difensive della contribuente, come correttamente rilevato dai giudici regionali, non possono essere condivise, in quanto il *bonus* aggregazioni ed il regime sostitutivo di cui al comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 non costituiscono regimi opzionali concorrenti, ma disciplinano fattispecie differenti.

4.2. Infatti, come è stato chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 2008, il contribuente che, in relazione alla medesima operazione straordinaria, abbia beneficiato dell'agevolazione di cui alla legge n. 296 del 2006 (cd. *bonus* aggregazioni), può optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui residui maggiori valori eventualmente presenti in bilancio e non riconosciuti fiscalmente, in quanto eccedenti l'ammontare massimo di 5 milioni di euro; tali considerazioni riguardano quindi l'affrancamento dei disallineamenti che derivano dai maggiori valori iscritti in bilancio dalla società conferitaria rispetto all'ultimo valore fiscalmente riconosciuto iscritto dal conferente, non essendovi in tal caso alcuna deduzione dal reddito imponibile da recuperare a tassazione.

Qualora, invece, come nel caso in esame, le differenze fra i valori civili di bilancio ed i valori fiscali dei cespiti oggetto di conferimento siano già state originate presso il conferente, anche solo in parte, da deduzioni extracontabili, risultanti dal quadro EC della dichiarazione dei redditi, trova applicazione, in via prioritaria, il regime dell'imposizione sostitutiva di cui al comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, poiché in tali casi prevale la disciplina prevista per il recupero di tali eccedenze extracontabili, che sono state operate in esercizi precedenti e sono rimaste sottratte ad imposizione, come espressamente previsto dal comma 3 dell'art. 1 del decreto ministeriale del 25 luglio 2008, recante la disciplina attuativa dell'imposta sostitutiva.

4.3. Nella fattispecie in esame è pacifico che si è in presenza di differenze di valori derivanti in parte da deduzioni extracontabili (pari ad euro 825.282), che sono state iscritte nel quadro EC della dichiarazione dei

redditi del conferente e sono state trasferite alla società conferitaria e, pertanto, la società conferitaria, volendo esercitare l'opzione per il riallineamento delle differenze di valore, era tenuta a esercitare in via prioritaria l'opzione per il regime di imposizione sostitutiva di cui al comma 48 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, atteso che non possono formare oggetto di affrancamento ai sensi del comma 47 dell'art. 1 della medesima legge finanziaria i disallineamenti derivanti da deduzioni extracontabili.

La sentenza impugnata si sottrae, dunque, alle censure ad essa rivolte sia in relazione ai dedotti vizi di violazione di legge, sia in relazione al denunciato vizio motivazionale.

5. Con riguardo a tale ultimo vizio, le doglianze si pongono, infatti, al di fuori dei limiti imposti al sindacato di legittimità.

5.1. La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perchè affetta da *error in procedendo*, quando, benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. n. 22232 del 03/11/2016).

Ciò non ricorre nel caso in esame, laddove la Commissione regionale, sia pure con motivazione sintetica, ha illustrato le ragioni della decisione, per cui i profili di genericità ed apodicità della motivazione, pure censurati con il mezzo in esame, non viciano tale motivazione in modo così radicale da renderla meramente apparente e da escludere l'idoneità della stessa ad assolvere alla funzione di cui all'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992.

5.2. Neppure è ravvisabile il vizio di legittimità ex art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ.

Infatti, dopo la modifica dell'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, convertito in legge n. 134 del 2012 – applicabile alla sentenza impugnata in quanto pubblicata successivamente alla data del 11 settembre 2012 di entrata in vigore della norma modificativa –, rimane estranea al vizio di legittimità riformato sia la censura di mera insufficienza dello svolgimento argomentativo, quanto la

censura di contraddittorietà della motivazione; la nuova formulazione del vizio di legittimità ha limitato la impugnazione delle sentenze per vizio di motivazione alla sola ipotesi di «omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti», con la conseguenza che il controllo rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, della Cost. ed individuato in relazione alle sole ipotesi che si convertono nella violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4 cod. proc. civ. e che determinano la nullità della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validità.

Il vizio di motivazione può, dunque, essere dedotto soltanto in caso di omesso esame di un «fatto storico» controverso, che sia stato oggetto di discussione ed appaia decisivo ai fini di una diversa decisione (Cass. Sez. U, n. 8053 del 7/4/2014; Cass. n. 11892 del 10/6/2016; Cass. n. 23940 del 2017), fatto storico che nel caso di specie non è stato dedotto dalla parte ricorrente.

6. In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità, in ragione della novità delle questioni esaminate, vanno integralmente compensate tra le parti.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

#### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e compensa integralmente tra le parti le spese del giudizio di legittimità

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello

e

ey

dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 18 settembre 2019