

Civile Ord. Sez. 5 Num. 29151 Anno 2023

Presidente: NAPOLITANO LUCIO

Relatore: GIUDICEPIETRO ANDREINA

Data pubblicazione: 19/10/2023

tributi

### **ORDINANZA**

sul ricorso n. 27364/2015 R.G. proposto da:

Lo Dico Cristina, rappresentata e difesa dall'avv. Vincenzo Taranto, elettivamente domiciliata in Roma alla via Casetta Mattei n.239, presso l'avv. Sergio Tropea.

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, domiciliata *ope legis* in Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende.

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n.1489/21/15 della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione staccata di Caltanissetta, pronunciata il 9 giugno 2014, depositata in data 13 aprile 2015 e non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio dell'11 ottobre 2023 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

**RILEVATO CHE:**

Lo Dico Cristina ricorre con quattro motivi contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza indicata in epigrafe, che ha accolto il ricorso dell'ufficio, rigettando quello della contribuente, in controversia avente ad oggetto la determinazione della plusvalenza tassabile a seguito di cessione di azienda.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio dell'11 ottobre 2023, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 - *bis*. 1 cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. dalla legge 25 ottobre 2016, n.197.

**CONSIDERATO CHE:**

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 132, comma 2, n.4, cod. proc. civ., 36, comma 2, n.4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

La ricorrente ritiene che la sentenza impugnata sia viziata dal difetto radicale di motivazione, in quanto non chiarisce la ragione per cui il giudice ha condiviso la determinazione del valore dell'avviamento operata dall'ufficio, né perché la plusvalenza realizzata in relazione al fabbricato, già adibito ad impresa, sia interamente imputabile alla contribuente, proprietaria del solo 50 per cento.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art.39, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n.600, nonché degli artt. 56, 58 ed 86 d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, (T.u.i.r.), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

La ricorrente sostiene di aver eccepito l'illegittimità dell'avviso di accertamento, evidenziando che erroneamente l'Agenzia delle entrate aveva determinato un maggiore valore dell'avviamento (rispetto a quello indicato nell'atto di cessione di azienda), applicando il criterio dettato dal d.P.R. n. 460/96 in materia di imposte di registro, senza

che però fosse stato mai emesso un avviso di rettifica ai fini dell'imposta di registro. Evidenziava ancora che l'ufficio non poteva procedere ad accertamento induttivo, ma doveva attenersi al disposto di cui all'art. 86, cui rinvia l'art. 58 T.u.i.r., il quale espressamente statuiva che <<nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del secondo comma, nelle quali ricade la fattispecie in oggetto, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo pattuito ... e il costo non ammortizzato>>.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 58 ed 86 d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, (T.u.i.r.), in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente, la sentenza impugnata è errata anche laddove determina la plusvalenza tassabile con riferimento al cento per cento del fabbricato adibito a bene aziendale e rientrato nella disponibilità della contribuente, che, tuttavia ne era proprietaria per una quota pari alla metà.

Non sarebbe invero, significativo il riferimento all'ammortamento effettuato per l'intero valore del fabbricato, quale elemento valorizzato dai giudici di secondo grado per trarre la conclusione della correttezza della rettifica fiscale.

1.4. Con il quarto motivo, la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

Secondo la ricorrente, la C.t.r., nell'affermare che la contribuente non aveva prodotto documenti idonei a dimostrare il valore del fabbricato, aveva omesso di esaminare gli estratti della banca dati OMI, mai contestati dall'ufficio, che non aveva neanche dimostrato il maggior valore determinato con l'atto di accertamento.

2.1. Il primo motivo è infondato e va rigettato.

La mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 n. 4 cod. proc. civ. (e nel caso di specie dell'art. 36, secondo comma, n. 4, d.lgs. 546/1992) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, si configura quando la motivazione «manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del *decisum*. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata» (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053; successivamente tra le tante Cass. 25/09/2018, n. 22598; Cass. 01/03/2022, n. 6626).

In particolare si è in presenza di una «motivazione apparente» allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'*iter* logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture. Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella «perplessa e incomprensibile»; in entrambi i

casi, invero - e purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un *error in procedendo* e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (Cass., Sez. U., 03/11/2016, n. 22232 e le sentenze in essa citate).

Nel caso di specie, la motivazione, sebbene concisa, è graficamente presente e lascia intendere l'argomentazione posta a fondamento della decisione, basata sulla considerazione che la plusvalenza relativa all'immobile doveva essere considerata al cento per cento in considerazione dell'ammortamento effettuato sull'intero valore dello stesso; inoltre il giudice di appello ritiene che sia corretto il criterio di determinazione della plusvalenza adottato dall'ufficio, sia con riferimento all'immobile, sia con riguardo all'avviamento, sulla base dei valori dichiarati ai fini dell'imposta di registro.

2.2. Il secondo ed il terzo motivo sono fondati e vanno accolti, con conseguente assorbimento del quarto.

L'articolo 86 T.u.i.r. stabilisce che, nel caso di cessione a titolo oneroso, la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato.

Il medesimo articolo prevede che concorrano alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso.

Nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso, pertanto, concorre a formare la plusvalenza la differenza tra il corrispettivo conseguito e il costo non ammortizzato dei beni, ivi compreso il valore fiscale dell'avviamento nel caso di trasferimento d'azienda. In altri termini, l'avviamento, al pari degli altri beni che compongono l'azienda, assume

rilevanza nella determinazione della plusvalenza, concorrendo a determinarla in misura pari al residuo valore fiscale.

Anche l'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 109 del 20 gennaio 2023, ha specificato che nell'ipotesi di cessione a titolo oneroso di azienda, concorre a formare la plusvalenza la differenza tra il corrispettivo e il costo non ammortizzato dei beni, ivi compreso il valore fiscale dell'avviamento.

Sul punto, questa Corte ha già affermato che <<in tema di determinazione delle plusvalenze conseguenti alla cessione a titolo oneroso di azienda o di ramo d'azienda, ai sensi del d.P.R. n. 917 del 1986, art. 86, comma 2, il valore d'avviamento, che sia iscritto nell'attivo di bilancio e per il quale sia in atto la deduzione per quote d'ammortamento, va individuato nella differenza tra il corrispettivo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ancora ammortizzato>> (Cass. n.21124/2020).

Inoltre, come questa Corte ha avuto modo di precisare, <<in tema di imposte sui redditi, la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015, avente efficacia retroattiva, esclude che l'Amministrazione finanziaria possa determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata dalla cessione di immobili e di aziende solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale, dovendo l'Ufficio individuare ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del maggior corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente, su cui grava la prova contraria>> (Cass. n.12131/2019).

La citata decisione, nella parte motiva, chiarisce che <<quest'ultima norma (all'art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015) ha espressamente disposto che gli artt.68, 85 e 86 T.u.i.r. e gli artt.

5, 5-bis, 6 e 7 d.lgs. 15 dicembre 1997, n.446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, 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. 26 aprile 1986, n.131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al d.lgs. 31 ottobre 1990, n.347. Sulla scia della novella legislativa, la cui norma appena richiamata vale come interpretazione autentica della previgente disciplina, con efficacia retroattiva, dunque, questa Corte ha mutato orientamento e ha statuito che, ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi, l'art. 5 cit. esclude che l'Amministrazione possa ancora procedere a determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata a seguito di cessione di immobile o di azienda solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro (da ultimo, ord. 9513/2018; inoltre ord. n. 19227/2017; sent. n. 12265/2017; sent. n. 6135/2016; ord. n. 11543/2016). Pertanto, (come precisato da Cass. 30/01/2019, n. 2610), l'automatica trasposizione del valore dato al cespite ai fini dell'imposta di registro in sede di accertamento della plusvalenza per la tassazione Irpef, non trova più ingresso in sede di valutazione della prova, nel senso che non è possibile ricondurre a quel solo dato il fondamento dell'accertamento, dovendo invece provvedere l'Ufficio a individuare ulteriori indizi, dotati di precisione, gravità e concordanza, che supportino adeguatamente il diverso valore della cessione rispetto a quanto dichiarato dal contribuente>>.

Nel caso di specie, la C.t.r. non ha evidenziato la sussistenza di alcun elemento da cui trarre ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del maggior corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente.

Infine, anche il criterio in base al quale è stata attribuita l'intera plusvalenza dell'immobile alla contribuente, che ne è proprietaria al cinquanta per cento, non appare corretto, né adeguatamente giustificato.

In particolare, come rilevato dalla contribuente, l'aver calcolato le quote di ammortamento dell'immobile sull'intero poteva al più dare luogo ad un recupero a tassazione degli ammortamenti erroneamente effettuati, ma non può giustificare la determinazione della plusvalenza.

In conclusione, la Corte accoglie il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Caltanissetta, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso, rigettato il primo ed assorbito il quarto, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, sezione staccata di Caltanissetta, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 11 ottobre 2023