38758.21

Oggetto: cessione azienda - plusvalenza- impresa familiare – art. 86 t.u.i.r. – metodo di calcolo – differenza tra il corrispettivo pattuito e il costo non ammortizzato dei beni costituenti l'azienda stessa

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

V SEZIONE CIVILE

Composta da

Lucio Napolitano	Presidente	
Rosita D'Angiolella	Consigliere Rel.	R.G.N. 879/15
Marcello Fracanzani	Consigliere	Cron 38758
Andrea Venegoni	Consigliere	cc – 29/04/2021
Catello Pandolfi	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. R.G. 879/2015, proposto *da*:

(omissis) **s.n.c.** (omissis) , in persona del legale rappresentante p.t., (omissis) , (omissis) , (omissis) , rappresentati e difesi, dall'avv.to (omissis) , in virtù di procura in margine al ricorso,con il quale somo elettivamente domiciliati in (omissis) ; domicilio in Roma presso la Cancelleria della Corte di Cassazione **ricorrenti**

3024/2021

contro

Agenzia dell'Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ope legis*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

resistente

Avverso la sentenza n. 115/22/13 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, depositata in data 05/11/2013, non notificata;

udita la relazione svolta dal Consigliere Rosita d'Angiolella nella camera di consiglio del 29 aprile 2021.

Ritenuto che:

1. A seguito di cessione di azienda effettuata dalla società (omissis) s.n.c. di (omissis) , l'Agenzia delle entrate notificava alla società ed

ai suoi soci, (omissis) , (omissis) , (omissis) , distinti avvisi di accertamento con i quali recuperava a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione, ricalcolata dall'Ufficio in euro 308.675,99 rispetto alla somma di euro 243.350,00 dichiarati dalla società, oltre interessi e sanzioni.

2. I contribuenti impugnavano gli avvisi innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano che, con sentenza n. 193/21/10, previa riunione dei ricorsi, li respingeva sulla considerazione che l'atto impugnato risultava motivato idoneamente ponendo i contribuenti in grado di conoscere la pretesa tributaria e quindi di contestare la stessa.

3. Avverso tale decisione proponevano appello la società ed i suoi soci innanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito, CTR) che riformava in parte la sentenza impugnata accogliendo per quanto di ragione l'appello proposto dalla contribuente (omissis) s.n.c. di (omissis) in liquidazione, di (omissis) , rideterminando in euro 270.000,00 il valore finale accertato ai fini Irpef. Per (omissis) (omissis) e (omissis) la CTR dichiarava l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere per intervenuto condono.

4. Avverso la sentenza della CTR, hanno proposto ricorso per cassazione (omissis) s.n.c. di (omissis) , in persona del legale rappresentante p.t., (omissis) , (omissis) e (omissis) , affidato a sette motivi.

5. L'Agenzia delle entrate ha depositato "atto di costituzione" ai soli fini di partecipazione all'udienza pubblica.

6. (omissis) s.n.c. di (omissis) ed (omissis) hanno presentato memoria ex art. 380*bis*-1 cod. proc. civ.

Considerato che:

1. In via preliminare va dichiarata l'inammissibilità del ricorso per cassazione proposto da (omissis) e da (omissis) nei cui confronti la CTR ha dichiarato l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, pronuncia da intendersi passata in giudicato, non essendo stata oggetto di gravame (sul contenuto decisorio dell'ordinanza con la quale il giudice pronunci l'estinzione del giudizio per sopravvenuta carenza di interesse a seguito di condono fiscale e sulla sua idoneità di passare in giudicato, v. Sez. 5, Ordinanza n. 26437 del 19/10/2018, Rv. 651401-01).

2. Con il primo motivo di ricorso i ricorrenti, (omissis) s.n.c. di (omissis) , in persona del legale rappresentante p.t., ed (omissis) in proprio, deducono, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'illegittimità della sentenza impugnata per omesso esame del fatto controverso e decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nella illegittimità della ripresa relativa alla cessione dell'azienda del 28 aprile 2003 e registrata presso l'Ufficio di Monza il 6 maggio 2003, serie 2V, n. 1643. I ricorrenti assumono che sebbene la sentenza impugnata censura la sentenza di primo grado per omesso esame della cessione di attività posta in essere con atto registrato presso l'ufficio di Monza il 6 maggio 2003 al n. 1644, omette, poi, di pronunciarsi sulla legittimità della ripresa a tassazione della plusvalenza relativa alla cessione dell'azienda ceduta con atto del 28 aprile 2008 registrato al n. 1643.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso deducono l'illegittimità della sentenza impugnata, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione dell'articolo 112 cod. proc. civ., in quanto non ha esaminato i motivi di gravame relativi alla cessione di cui al n. di registro 1643.

2.3. Col terzo motivo deducono la nullità della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., in relazione all'articolo 112 cod. proc. civ., per non essersi pronunciata sulla illegittimità della ripresa relativa alla cessione di cui al n. di registro 1643.

2.4. Con il quarto motivo deducono la illegittimità della sentenza impugnata, ai sensi dell'articolo 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per violazione degli articoli 54 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e 51 e 52 del DPR 26 aprile 1996 n. 131, nonché dell'articolo 2697 cod. civ., in relazione all'omessa prova del *quantum* della plusvalenza relativa alla cessione recante il n. di registro 1644.

2.5. Con il quinto motivo di ricorso deducono l'illegittimità della sentenza impugnata per non avere esaminato il fatto controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell'individuazione degli specifici elementi di prova idonea a determinare l'asserita plusvalenza.

2.6. Con il sesto motivo di ricorso deducono l'omesso esame, ai sensi dell'articolo 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., del fatto

controverso e decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti consistente nell' illegittimità del provvedimento sanzionatorio.

2.7. Con il settimo motivo di ricorso deducono l'illegittimità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 7 e 16 del decreto legislativo 472 del 1997, nella parte in cui i secondi giudici hanno sanzionato il provvedimento sanzionatorio irrogato senza constatare, agli atti, la motivazione e, quindi, senza verificare l'elemento soggettivo ella violazione.

3. L'esame di tali motivi richiede una breve ricostruzione dei fatti, così come narrati dalla sentenza impugnata, con particolare riferimento agli atti di cessione che hanno interessato l'azienda della società ricorrente ed al criterio di calcolo della plusvalenza tenuto conto in conto dall'Ufficio e ritenuto erroneo dalla CTR.

3.1. La CTR, nel riformare la sentenza di primo grado, ha rilevato la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato in cui erano incorsi i primi giudici in quanto non avevano esaminato i "fatti certi e prodromici" del presupposto impositivo e cioè l'atto di cessione dell'attività commerciale, con atto registrato presso l'Ufficio di Monza, il 6 maggio 2003, n. 1644 e l'atto di cessione dell'azienda del 28 aprile 2003, registrato presso l'Ufficio di Monza il 6 maggio 2003, serie 2V, n. 1643 (v. pag. 3 sentenza impugnata) quali presupposti per risalire al valore del bene e al prezzo di cessione per effettuare il calcolo della plusvalenza. La commissione di appello, rilevando l'omesso esame dell'eccezione di parte contribuente, ha riformato la sentenza di prime cure per non aver considerato che l'Amministrazione finanziaria non aveva ancorato il calcolo della plusvalenza a precisi elementi di stima, così compiendo un accertamento erroneo, in quanto «*si è limitata ad indicare che il corrispettivo effettivamente percepito non può scostarsi dal valore determinato ai fini dell'imposta di registro*», mentre per la tassazione delle imposte sul reddito l'Amministrazione avrebbe dovuto indicare i motivi per i quali ritenere che il valore venale accertato ai fini dell'imposta di registro fosse uguale al prezzo incassato per la cessione d'azienda, essendo il presupposto delle due imposte differenti per colpire, l'imposta di registro, il valore venale del bene, mentre, l'imposizione diretta, la plusvalenza realizzata così come definita dall' articolo 54 del DPR n. 597 del 1973. Scartata, dunque, la valenza del calcolo effettuato

dall'Ufficio, la CTR ha ritenuto l'accertamento carente degli elementi idonei per sostenere che il corrispettivo incassato per la cessione fosse superiore a quello dichiarato ed ha rideterminato *in minus* i valori accertati (v. sentenza impugnata, pagina 5, secondo capoverso), applicando il combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'articolo 51 del DPR del 26 aprile 1986 n. 131 e dell'articolo 86 t.u.i.r., per il quale la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo conseguito del costo non ammortizzato. La CTR ha, peraltro, motivato ampiamente circa l'incidenza dell'avviamento nel calcolo del valore del bene, criterio in relazione al quale, l'Ufficio non aveva compiuto una adeguata verifica.

4. I primi tre motivi di ricorso sono infondati e vanno rigettati per i motivi di seguito esposti.

4.1. In considerazione della chiara motivazione della CTR, risulta inammissibile il primo motivo di ricorso, in quanto alcun omesso esame v'è stato con riferimento alla ripresa a tassazione, avendo la CTR accolto l'eccezione di parte contribuente su entrambi gli atti di cessione dell'attività commerciale -(l'atto registrato presso l'Ufficio di Monza, il 6 maggio 2003, n. 1644 e l'atto di cessione dell'azienda del 28 aprile 2003, registrato presso l'Ufficio di Monza il 6 maggio 2003, serie 2V, n. 1643)- qualificandoli espressamente quali fatti certi e prodromici sui quali l'Ufficio avrebbe dovuto basare il calcolo della plusvalenza e tramite i quali ha, poi, affermato l'erroneità dell'accertamento basato sul valore dell'imposta di registro ricalcolato la plusvalenza ai fini Irpef.

4.2. Le considerazioni appena svolte valgono a spiegare anche la totale infondatezza del secondo e del terzo motivo di ricorso, non riscontrandosi alcuna violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato per aver la CTR esaminato ed accolto l'eccezione proposta dalla parte ricorrente sul punto della valenza comparativa ai fini del calcolo della plusvalenza degli atti di cessione (v. sentenza impugnata, pag. 4: «*Va conclusivamente accolta quella fondata eccezione della contribuente secondo la quale l'ufficio non ancorato le determinazioni di valore a precisi elementi di stima nè ha fatto riferimento a specifici elementi del bene ceduto ed idonei a meglio individuarlo; dunque non sono stati forniti dal giudice di prime cure chiamato a controllare l'esattezza dell'accertamento gli elementi occorrenti per un autonoma valutazione di valori e il contribuente non è stato messo in grado di*

conoscere gli elementi in base ai quali la valutazione è stata compiuta (...) nel caso in esame il giudice ho omesso ad esaminare la questione della motivazione meramente apparente (...)»).

5. Anche il quarto ed il quinto motivo di ricorso, che si esaminano congiuntamente, sono infondati.

5.1. La questione posta con tali motivi riguarda essenzialmente la normativa fiscale applicabile all'incremento patrimoniale che deriva dalla cessione di azienda.

5.2. Com'è noto, qualora la cessione di azienda avvenga dietro corrispettivo monetario – come nel caso di specie - realizza un contratto di scambio con funzione di compravendita, per il quale, ciò che rileva dal punto di vista fiscale, è il valore economico dell'operazione. Fiscalmente, dunque, in considerazione del bene oggetto dell'azienda (cd. universalità di fatto), la cessione di un'azienda è considerata la "proiezione patrimoniale" dell'impresa, in quanto organizzazione di elementi personali e reali operata per il raggiungimento di un risultato economico dell'impresa.

5.3. Tale considerazione spiega il perché, ai fini delle imposte sui redditi, la cessione di azienda trova la sua disciplina principale nell'articolo 86 t.u.i.r., che si occupa delle plusvalenze patrimoniali. Il secondo periodo del comma 2, infatti, stabilisce che «*concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso*» e che «*se il corrispettivo della cessione è costituita esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso in ramo aziendale e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio cioè allo stesso valore al quale vi erano iscritti beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in danaro eventualmente pattuito*».

5.4. In base alla normativa in parola la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo pattuito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato dei beni costituenti l'azienda stessa. Ciò che rileva ai fini del calcolo della plusvalenza è, quindi, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni facenti parte l'azienda, e non quello contabile, con la conseguenza che qualora i valori civili e fiscali dei beni aziendali al momento della cessione non fossero tra

loro allineati è soltanto la plusvalenza fiscale a costituire la base su cui determinare le imposte dovute.

6. La CTR ha fatto retta applicazione della normativa in materia avendo escluso la legittimità del metodo adoperato dall'Ufficio, basato esclusivamente sul valore dell'imposta di registro ed ha applicato le diverse regole dettate dall'art. 86 t.u.i.r. e dall'art. 54 DPR n. 597 del 1973, ed avendo compiuto specifico accertamento riguardante l'avviamento dell'azienda in quanto incidente sul suo valore effettivo (v. sentenza, pag. 6). Ciò, sul presupposto in diritto, esplicitato in sentenza in più passaggi, che grava sull'Ufficio l'onere di provare l'esistenza di elementi che giustificano il maggior prezzo di realizzo effettivamente conseguito, mentre, nella specie, l'Ufficio accertatore non aveva tenuto conto in alcun conto dell'ubicazione e dello stato di conservazione dell'azienda limitandosi a richiamare il valore dell'imposta di registro invece non applicabile (il valore dell'avviamento, assume carattere vincolante per l'Amministrazione finanziaria solo in relazione all'imposta di registro, spettando al contribuente la prova del diverso valore, cfr. Sez.. 5, Sentenza n. 19622 del 01/10/2015, Rv. 636608-01).

6.1. Con riguardo alle specifiche censure di omesso esame di fatti controversi e decisivi (quinto mezzo), si evidenzia che, alle pagine 6 e 7 della sentenza impugnata, la CTR pone in risalto una serie di elementi circostanziali (luogo in cui è situata l'azienda quale zona di pochissima visibilità aziendale; struttura urbanistica di Paderno di Dugnano; piccole dimensioni dell'ufficio vendita; povertà dell'arredamento; fatiscenza dello stabile presso il quale è situato il negozio; esistenza nel circondario di altri importanti centri commerciali; stretto legame di parentela tra soci della società cedente ei soci della società cessionaria; *target* di clienti) in base ai quali ha, poi, rideterminato in *minus* il valore accertato ai fini Irpef. Va da sé che, trattandosi di un accertamento in fatto, non è consentito il riesame di tali elementi in questa sede.

7. Il sesto ed il settimo motivo di ricorso attengono alle sanzioni, lamentando il contribuente l'omesso esame del fatto riguardante l'illegittimità del provvedimento sanzionatorio per carenza di motivazione, dedotta sin dal primo grado di giudizio (sesto motivo) e la violazione degli artt. 7 e 16 del d.lgs. n. 472 del 1997 per non aver la sentenza impugnata rilevato l'illegittimità della decisione quanto al vizio di

motivazione del provvedimento impositivo riguardo alle sanzioni, nonché alla sussistenza dell'elemento soggettivo (settimo motivo).

7.1. Il settimo mezzo va esaminato prioritariamente riguardando la corretta applicazione delle norme che regolano l'irrogazione delle sanzioni; esso è fondato e va accolto, con assorbimento del sesto mezzo.

7.2. In base all'orientamento di questa Corte (cfr. Cass., sez. 5, Ordinanza, 20 febbraio 2019, n. 4927), dal quale non v'è motivo di discostarsi, l'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 va interpretato nel senso che, per la determinazione della sanzione, deve farsi riferimento ai parametri normativi della gravità della violazione, dell'opera successivamente svolta dall'agente per eliminare o attenuarne le conseguenze, della personalità dello stesso (da desumersi, ai sensi del comma 2 del detto art. 7, anche dai suoi precedenti in ambito fiscale) e, infine, delle sue condizioni economico-sociali, sicché la gravità della violazione può essere desunta anche dalla gravità condotta dell'agente.

7.3. E' stato soggiunto che «il giudice tributario, nell'ambito di un processo a cognizione piena diretto ad una decisione sostitutiva tendente all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, quando ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'Amministrazione, non deve, né può, limitarsi ad annullare "in toto" l'atto impositivo, ma deve accertare e quantificare entro i limiti posti dal "petitum" delle parti l'entità della pretesa fiscale, dandone un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dai contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. in tal modo determinando l'ammontare effettivo delle imposte e delle sanzioni dovute dal contribuente, senza che ciò violi il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del "quantum" della pretesa tributaria» (così, Sez. 5, Sentenza n. 3080 del 09/02/2021, Rv. 660471-01; v., altresì, in termini, n. 12597 del 2020, Rv. 658046-01; n. 25317 del 2014, Rv. 633789-01; n. 26157 del 2013, Rv. 629043-01).

8. Sulla base dei tali principi, che si condividono e fanno propri, il ricorso va accolto limitatamente al settimo motivo, assorbito il sesto e, di conseguenza, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della

Lombardia, in diversa composizione, affinché proceda ad un nuovo esame della controversia limitatamente al motivo accolto.

9. Nulla va statuito circa le spese riguardo al ricorso di (omissis) (omissis) e (omissis) , non avendo l'Agenzia delle Entrate svolto difese.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso proposto da (omissis) e (omissis) .

Accoglie il ricorso proposto da (omissis) s.n.c. di (omissis) , in persona del legale rappresentante p.t., e da (omissis) in proprio, in relazione al settimo motivo di ricorso, assorbito il sesto; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, con rinvio alla CTR del Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio limitatamente al rapporto processuale tra le altre ricorrenti e l'Agenzia delle Entrate.

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

Così deciso, nella camera di consiglio della V Sezione civile, in data 29 aprile 2021.

Il Presidente

Lucio Napolitano

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

- 7 DIC. 2021

IL CANCELLIERE
Dott Caristo Luca Dionigi