# Sentenza del 03/10/2018 n. 24010 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La CTR del Veneto, con la sentenza in epigrafe indicata, accoglieva l'appello proposto dalla Società Immobiliare M. S.p.a., in qualità di incorporante della società E. 21 S.p.a., avverso la decisione della CTP di Venezia che aveva accolto parzialmente i ricorsi riuniti dalla stessa proposti e riguardanti gli avvisi di accertamento e la cartella di pagamento notificati dall'Agenzia delle entrate per IRPEF, IRAP e IVA, relativi ai periodi di imposta dal 1999 al 2000. La CTP, a fronte delle contestazioni espresse dalla ricorrente, confermava il rilievo formulato dall'Ufficio per l'anno 1999, riguardante l'imputazione temporale della plusvalenza conseguita per effetto della cessione di azienda alla C. Impianti S.r.l., mentre annullava per l'anno 2000 il rilievo riguardante la mancata dichiarazione di ricavi per Lire 1.357.317.000.

I giudici di appello con la sentenza impugnata: a) prendevano atto dell'acquiescienza dell'Ufficio finanziario in relazione alla decisione della CTP di Venezia di annullare il rilievo relativo alla omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi per Lire 1.357.417.000; b) riformavano la sentenza della CTP e di conseguenza annullavano i rilievi dell'ufficio finanziario in materia di imposte dirette per il periodo di imposta 1999 (indebita deduzione di costi non di competenza per Lire 3.097.703.238) ed, in materia di imposte dirette, per il periodo di imposta 2000 (omessa dichiarazione di ricavi per Lire 2.818.099.000 e omessa dichiarazione di costi per Lire 3.097.703.000), relativamente al momento di competenza degli effetti dell'atto di cessione d'azienda avvenuto alla fine del 1999; c) riformavano la sentenza impugnata e di conseguenza annullavano il primo rilievo in materia di IRAP dell'ufficio per il 1999 relativo all'omessa dichiarazione di componenti positivi per Lire 2.173.641.310;d) riformavano la sentenza impugnata e di conseguenza annullavano i rimanenti rilievi relativi alla indebita deduzione di costi privi del requisito della certezza per Lire 8.328.200, per indebita deduzione di costi privi del requisito della certezza per Lire 1013.029.000 e deduzione di costi non di competenza per Lire 93.843.300 in materia di imposte dirette e omessa fatturazione e dichiarazione di operazioni attive imponibili per Lire 1.404.000 e omessa regolarizzazione di acquisiti per Lire 44.288.000 in materia di IVA per il 1999.

L'Agenzia delle entrate ricorre per la cassazione della sentenza svolgendo sei motivi. La società Immobiliare M. S.r.l. si è costituita con controricorso, spiegando ricorso incidentale affidato a due motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso al ricorso incidentale. L'altra parte intimata non ha svolto difese.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata denunciando insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 1372 e 1376 e 1465 c.c., D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Parte ricorrente con le esposte censure, redatte in ricorso congiuntamente, premette che uno dei rilievi controversi su cui, in mancanza di acquiescienza dell'Ufficio, si è pronunciata la CTR, è costituito dalla imputazione temporale, ai fini fiscali, dell'atto di cessione del ramo d'azienda, stipulato il 30.12.1999, intercorso tra la società I. s.p.a. (poi conferita nella società E. 21 S.p.A., successivamente incorporata dalla Immobiliare M. S.r.l.) e la società C. IMPIANTI s.r.I..Con tale contratto le parti convenivano che ad ogni effetti di legge il contratto avrebbe dispiegato piena efficacia a far data dal primo gennaio 2000 (art. 5).

L'Agenzia delle entrate si duole del fatto che la CTR, aderendo alla tesi della contribuente, avrebbe ritenuto gli effetti fiscali derivanti dalla cessione del ramo d'azienda riferiti al momento della stipula del contratto, laddove in punto di fatto il differimento del termine di efficacia del contratto di cessione non investiva unicamente l'obbligo di trasferimento del possesso del ramo di azienda, ma anche, e più in generale, ogni altro effetto derivante dal contratto stesso. Si lamenta che la motivazione della sentenza sarebbe insufficiente, laddove richiama solo il riferimento, contenuto nella citata clausola dell'art. 5, al differimento del trasferimento del possesso, ma nulla si argomenta sulla previsione, nella stessa clausola, del differimento al primo gennaio 2000 di ogni effetto di legge del contratto.

L'Ufficio ricorrente ritiene che, ai sensi delle norme in rubrica, in presenza di un contratto di cessione di ramo d'azienda del 30.12.1999 che preveda espressamente che ogni effetto dello stesso è differito al 1 gennaio 2000, deve ritenersi che anche l'effetto traslativo (che rientra tra gli effetti del contratto) sia differito al primo gennaio 2000, e che, ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109, comma 2, lett. a), il momento impositivo sia da situare proprio nel primo gennaio 2000.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 443 del 1997, art. 11, comma 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che secondo la CTR qualora un imprenditore ceda, in momenti diversi, sia pure molto ravvicinati nel tempo, un immobile strumentale a un ramo d'azienda, e poi il ramo d'azienda stessa, la prima cessione rientra tra quelle per le quali opera la causa di non imponibilità di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3, laddove la non tassabilità ai fini IRAP della plusvalenza sarebbe stata possibile solo se la cessione fosse stata contenuta nel medesimo atto di cessione del ramo d'azienda che, come è pacifico, non è avvenuto. La cessione dell'immobile, pertanto, avrebbe creato una plusvalenza che non derivava in alcun modo dal successivo atto di cessione del ramo d'azienda a favore di un altro cessionario e una rigorosa e corretta applicazione dell'art. 11, comma 3, non consentirebbe di estendere tale regime di non tassazione ad ipotesi in cui le cessioni di beni strumentali avvengano solo nell'ambito di un periodo di dismissione del

patrimonio aziendale e in vicinanza cronologica di un distinto atto di cessione del ramo d'azienda.

4. Con il quarto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per carenza assoluta di motivazione, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, laddove in dispositivo dichiara l'annullamento integrale degli avvisi di accertamento e della relativa iscrizione a ruolo, così abbracciando anche riprese fiscali sulla cui legittimità la motivazione non si esprime in alcun modo.

5. Con il quinto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 109 e D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8 e del D.P.R. n. 441 del 1997, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, atteso che laddove si ritenga che la CTR abbia statuito sull'assunto che la caducazione dei rilievi relativi alla cessione del ramo d'azienda e della cessione dell'immobile sito in (---) abbia un effetto tale da travolgere ex lege gli altri rilievi sopra menzionati (che dunque sia questa la motivazione, ancorchè del tutto inespressa per come evidenziato) la sentenza apparirebbe manifestamente errata, poichè pronunciandosi motivatamente su due questioni, e rilevando l'acquiescienza dell'ufficio su altre tre questioni, ha dedotto la caducazione integrale degli avvisi di accertamento e della relativa iscrizione a ruolo anche per la parte di rilievi assolutamente autonomi e distinti da quelli su cui la CTR ha deciso.

6. Con il sesto motivo di ricorso, si censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., vizio di ultrapetizione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, atteso che, nell'ipotesi in cui si ritenga che la CTR abbia statuito sull'assunto che la caducazione dei rilievi relativi alla cessione del ramo d'azienda e della cessione dell'immobile sito in (---) abbia un effetto tale da travolgere ex lege gli altri rilievi sopra menzionati, la sentenza sarebbe nulla per aver fondato l'annullamento di questi rilievi sulla base di un motivo non dedotto dall'odierna intimata nell'atto di appello. La società contribuente non ha chiesto l'annullamento di queste riprese come conseguenza, in via derivata, dell'annullamento, auspicato nell'atto di appello, delle riprese relative al momento impositivo della cessione del ramo d'azienda e della tassabilità IRAP della cessione dell'immobile sito in (---), con la conseguenza che la CTR è incorsa in evidente violazione dell'art. 112 c.p.c..

7. I primi di due motivi di ricorso principale, da esaminarsi congiuntamente per ragioni di connessione logica, sono infondati per le considerazioni che seguono.

7.1. L'art. 109 , comma 2, lett. a) del T.U.I.R., stabilisce che ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute:

- alla data della consegna o spedizione per i beni mobili, ovvero, se diversa o successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;

- alla data della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Per entrambe le ipotesi non si tiene conto delle clausole di riserva di proprietà contenute nei contratti di cessione i quali, pertanto, ancorchè siano da considerarsi come sottoposti a condizione sospensiva ai fini civilistici, spiegano piena efficacia agli effetti fiscali. Con riguardo ai beni immobili, la norma prevede che, ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza, i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti e le spese di acquisizione si considerano sostenute alla data della stipulazione dell'atto.

Il principio della competenza può essere applicato in ipotesi di contratti di cessione con effetti differiti.

7.2. Nella specie, il contratto stipulato dalle parti può essere inquadrato in una vendita o cessione di azienda a termine, la quale si configura nell'ipotesi in cui sia differita alla scadenza di un determinato termine soltanto il trasferimento del diritto. Ma la natura obbligatoria della vendita in esame vale solo per gli effetti civilistici, considerato che, ai fini fiscali, la vendita è produttiva di effetti immediati. La clausola che differisce gli effetti di una cessione non esclude il carattere definitivo della vendita, ma le attribuisce effetti obbligatori che non hanno rilievo ai fini fiscali.

Questa Corte, in ipotesi analoghe, ma riconducibili per analogia alla fattispecie in esame, ha stabilito che in tema di imposte sui redditi la plusvalenza fiscalmente rilevante collegata alla cessione di una azienda si realizza al momento della conclusione del contratto, mentre non hanno rilievo alcune le vicende successive relative all'adempimento degli obblighi contrattuali (Cass. n. 4366 del 2011; Cass. n. 29745 del 2008; Cass. n. 3370 del 2004; Cass. n. 2807 del 2002).

L'impostazione riferita appare conforme ai criteri dettati dall'art. 109, comma 2, lett. a) del T.U.I.R., laddove, nel pur diverso ambito del reddito di impresa, l'esercizio della competenza cui imputarne il componente positivo e negativo del reddito viene ravvisato in quello nel corso del quale avviene la stipulazione dell'atto di vendita con patto di riservato dominio, ancorchè il pagamento dell'ultima rata, che determina l'effetto traslativo della proprietà, avvenga in un esercizio successivo.

Per i rilievi espressi l'imputazione temporale della plusvalenza avviene per competenza. Il momento che individua la competenza è sempre quello della stipula del contratto.

7.3. Ne consegue che la sentenza impugnata non merita censura, avendo i giudici di appello ritenuto perfezionato, ai fini fiscali, l'atto di trasferimento del ramo d'azienda al momento della stipula del relativo contratto e stabilendo che: "considerato che ciò è avvenuto alla fine dell'anno 1999, abbia imputato i relativi componenti di reddito positivi e negativi al medesimo anno 1999 (....) conseguentemente, come sopra accennato, la Società ha agito correttamente imputando nell'anno dell'avvenuto perfezionamento dell'atto di cessione del ramo d'azienda le componenti reddituali che da tale operazioni sono derivate".

8. I restanti motivi vanno esaminati congiuntamente, per ragione di connessione logica.

Va rilevata la carenza di autosufficienza del sesto motivo, non essendo riportate in ricorso le specifiche censure proposte dalla società contribuente nell'atto di appello, di cui si lamenta

l'ultrapetizione, mentre prive di pregio appaiono tutte le rimanenti doglianze.

Con accertamento in fatto, insindacabile in sede di legittimità, in quanto immune da vizi logici, il giudice del merito precisa che la cessione dell'immobile sito in via (---) fa parte del complesso aziendale che è stato ceduto dalla ricorrente quale ramo d'azienda.

Orbene, la plusvalenza derivante dalla cessione di azienda è esclusa dalla base imponibile IRAP, ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 11, comma 3. La norma, abrogata dall'art. 1, comma 50, della legge finanziaria 2008, disponeva che le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda concorrevano, in ogni caso, alla formazione della base imponibile IRAP. Nella specie, è stato accertato che l'immobile di via (---) è stato oggetto di cessione di azienda, operazione che genera componenti straordinarie che non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

9. Al rigetto del ricorso principale, consegue l'assorbimento di quello incidentale proposto dalla società contribuente con il quale si lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4, omessa pronuncia in relazione a due motivi denunciati dalla Immobiliare M. S.r.l. nell'atto di appello quali l'illegittimità degli avvisi di accertamento per difetto di motivazione, e il fatto che l'Ufficio aveva totalmente ignorato la memoria presentata dalla società contribuente al momento della chiusura della verifica fiscale.

Le spese di lite di ogni fase e grado, tenuto conto della novità della questione e delle esigue pronunce della giurisprudenza di legittimità sulla materia oggetto di ricorso, vanno interamente compensate tre le parti.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale, dichiara assorbito l'incidentale, compensa integralmente tra le parti le spese di lite di ogni fase e grado.

Così deciso in Roma, il 6 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza