CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 18 maggio 2016, n. 10218

Svolgimento dei giudizio.

L'agenzia delle entrate propone un articolato motivo di ricorso per la cassazione della sentenza n. 16/10 del 2$ gennaio 2010, con la quale la commissione tributaria regionale di Bologna, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di rettifica e liquidazione notificato a Primus srl (già Sfera srl) ed a Sfera spa per maggiore imposta proporzionale di registro relativa all'atto 9 febbraio 2005, con il quale la prima aveva ceduto alla seconda la propria azienda commerciale di prodotti alimentari per un corrispettivo di euro 3.500.000,00. L'avviso in questione ha accertato una maggior base imponibile mediante disconoscimento, per non inerenza, della passività rappresentata da un debito di Sfera srl nei confronti della controllante Piramide srl a fronte di un finanziamento infruttifero da quest'ultima erogato, per l'importo di euro 1.600.000,00, il giorno precedente la cessione aziendale. Esso è stato ritenuto infondato dalla commissione tributaria regionale sull'assunto che, in base all'articolo 51, quarto comma, d.P.R. 131/86, le passività debbano essere portate in deduzione dalla base imponibile ai fini dell'imposta di registro, per il solo fatto che risultino dalle scritture contabili obbligatorie, ed indipendentemente dal requisito di inerenza alle attività aziendali cedute, Primus srl e Sfera spa resistono con controricorso.

Motivi della decisione.

§ 1. Con l'unico motivo di ricorso, l'agenzia delle entrate lamenta - ex art,360, 1" co. nn. 3 e 5 cod.proc.civ. - violazione o falsa applicazione degli articoli 51, quarto comma, e 43, secondo comma, d.P.R. 131/86; nonché omessa motivazione su un punto decisivo della controversia.
Ciò perché la commissione tributaria regionale aveva - da un lato - erroneamente escluso la rilevanza, in base alle norme citate, dell'inerenza della posta passiva all'esercizio aziendale; omettendo - dall'altro - di valutare tutte quelle circostanze fattuali che, nella specie, escludevano tale requisito, denotando come la società cedente avesse indebitamente utilizzato il debito verso la controllante ai fine di deprimere la base imponibile dell'imposta di registro sulla cessione aziendale.
Osserva, in particolare, l'amministrazione ricorrente che il controllo di cui all'articolo 51 cit., in combinato disposto con l'articolo 43 cit., "non deve fermarsi davanti all'ostacolo della registrazione delle passività nelle scritture contabili obbligatorie, ma deve spingersi oltre, alla ricerca dell'indispensabile requisito dell'inerenza che necessariamente deve caratterizzare ogni passività rilevante ai fini del calcolo del valore del patrimonio netto dell'azienda oggetto di cessione".

§ 2.1 il ricorso è fondato.
La commissione tributaria regionale ha escluso in radice la possibilità per l'amministrazione finanziaria di sindacare l'inerenza della posta passiva all'azienda ceduta, assumendo che l'articolo 51 d.P.R. 131/86 "non fa riferimento alcuno al requisito dell'inerenza e dispone che siano conteggiate le voci del passivo risultanti dalle scritture contabili obbligatorie".

Questa ratio decidendi non è corretta.
Ancorchè il quarto comma della norma in esame preveda che l'ufficio, nel caso di atti che abbiano per oggetto aziende o diritti reali su di essi, effettui il controllo del valore dichiarato con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, "al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere (...)" senza, pertanto, fare riferimento esplicito al requisito di inerenza, deve pur tuttavia ritenersi che il suddetto controllo non possa prescindere dal riscontro altresì di quest'ultimo requisito al fine dell' adeguamento dell'imposizione al valore effettivo del complesso aziendale trasferito.
Il richiamo testuale di legge vuole indicare che, in tanto dovrà tenersi conto delle passività aziendali, in quanto queste ultime risultino dalle scritture contabili obbligatorie (o da altri atti con data certa); non anche che le passività effettivamente risultanti in contabilità comportino per ciò solo, in sede di controllo, la diminuzione della base imponibile dell'imposta di registro indipendentemente dalla loro comprovata inerenza all'azienda ceduta.
In sede di interpretazione dell'articolo 50 d.P.R. 131/86 in tema di conferimento di aziende - nella formulazione antecedente alla modificazione apportata dalla 1.488/99, la quale ha comunque mantenuto il criterio secondo cui "la base imponibile è costituita dal valore dei beni o diritti conferiti al netto delle passività e degli oneri (...))" - questa corte di legittimità ha avuto in più occasioni (Cass. nn. 23234/15; 3444/14; 2577/11, ord.; 16768/02; 536/01) modo di osservare come la deduzione delle passività ed oneri dai beni conferiti sia in ogni caso condizionata alla loro inerenza (v. 3444/14 cit.) "all'oggetto del trasferimento stesso con esclusione, quindi, di passività od oneri che, anche se gravanti sul conferente ed assunti dalla società cessionaria, non possono dirsi collegati all'oggetto del trasferimento". Ulteriormente osservando come tale principio, conformativo dell'ordinamento nazionale alla Dir.CEE n.335/69 in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali, sia "di ostacolo ad una deduzione indiscriminata delle passività ed oneri gravanti sui beni conferiti, ed imponga una verifica circa la sussistenza del "collegamento" tra la passività e l'acquisizione del bene da parte del cedente del cessionario"; così da doversi escludere la legittimità di una riduzione dell'imposta nel caso di mutui ipotecari costituiti in funzione di elusione del carico tributario.
Trasponendo questo principio di ordine generale alla cessione aziendale ex articolo 51 d.P.R. cit., rileva dunque come la presunzione di corrispondenza del valore reale a quello dichiarato dalle parti nell'atto (1^ CO.) possa essere superata dall'amministrazione finanziaria allorquando quest'ultima autonomamente accerti (4" co.) che il valore dichiarato ha tenuto conto di passività le quali, per quanto iscritte nei libri contabili obbligatori, non presentino alcun collegamento o inerenza con l'azienda trasferita.
Il che equivale ad affermare che, fiscalmente, la passività non inerisce sempre e comunque all'azienda sol perché risultante dai libri obbligatori.
E' pur vero che in quest'ultima ipotesi sussiste, per il solo fatto che i debiti risultino dai libri contabili obbligatori, la responsabilità dell'acquirente dell'azienda ex articolo 2560, 2^ co., cod.civ.; ma, allorquando emerga che tali debiti siano in realtà estranei all'azienda, l'assunzione di tale responsabilità da parte dell'acquirente non può che configurare un'ipotesi sostanzialmente riconducibile all'accollo da parte del cessionario

del debito del cedente (indipendentemente dalla inerenza soltanto contabile, e non operativa, della posta passiva).
Senonchè, tale accollo non rappresenta che una modalità di determinazione e corresponsione del prezzo di acquisto, così come concordato in ragione dell'effettivo valore attribuito dalle parti all'azienda; il quale dovrà pertanto essere individuato, ai fini dell'imposta di registro, non al 'netto', ma al 'lordo' della passività non inerente (Cass.12215/08).
Il che che trova del resto riscontro normativa nel secondo comma dell'articolo 43 2° co. d.P.R. 131/86, il quale stabilisce che "i debiti o gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile".

§ 2.2 Nel caso di specie, l'ufficio non ha disconosciuto l'effettività del debito della cedente Sfera srl nei confronti della controllante Piramide sri, assumendone però la non inerenza all'azienda ceduta; la contestazione dell'amministrazione finanziaria, in altri termini, non ha riguardato l'esistenza in sé del debito, ma unicamente la sua pertinenza alle esigenze e finalità aziendali.
E ciò ha fatto sostenendo una tesi, in linea di principio, esatta; perché volta, in sede di controllo del valore dichiarato dalle parti nell'atto, ad ammettere la deduzione dalla base imponibile delle sole passività inerenti.
Per contro, la commissione tributaria regionale non ha dato ingresso a questa tesi, assumendo a priori l'ininfluenza legale di tale requisito; il che ha fatto si che non venissero presi nemmeno in considerazione tutti quegli elementi fattuali risultanyi agli atti di causa e che, pure, l'amministrazione finanziaria aveva offerto a prova della fondatezza del recupero d'imposta. Così quanto, tra il resto, alla estemporaneità del finanziamento Piramide rispetto all'indebitamento fisiologico verificabile in capo alla cedente; alla sua erogazione nell'imminenza della cessione aziendale; alla funzionalità di tale finanziamento alle esigenze non già dell'azienda ceduta, ma della società cedente in quanto posta in 'tensione finanziaria' (così la contribuente) per effetto della dilazione dei termini di pagamento del corrispettivo della cessione; all'insussistenza di una contropartita attiva di cassa.
Orbene - una volta affermato, nei termini che si sono detti, il principio di diritto per cui, in sede di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria del valore dell'azienda dedotta in atto soggetto ad imposta di registro, ex art.51 4A co. d.P.R. 131/86, le passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile debbono essere dedotte dalla base imponibile solo se inerenti all'azienda - la sentenza qui impugnata dovrà essere cassata; con conseguente rinvio alla commissione di merito la quale, nel fare applicazione di tale principio, dovrà valutare in concreto il requisito della inerenza del finanziamento Piramide srl all'azienda ceduta. Tale valutazione, concretante una tipica quaestio facti, dovrà essere condotta ponendo l'onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria, la quale proprio sulla non inerenza della posta ha basato l'avviso di accertamento opposto.

Pqm
La Corte

- accoglie il ricorso;
- cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della commissione tributaria regionale di Bologna.