

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 4 settembre 2023, n. 25753

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza impugnata, ha accolto l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza del giudice di primo grado che aveva annullato la ripresa a tassazione a carico della società ricorrente relativa al reddito da plusvalenza derivante da cessione di azienda, calcolato dall'ufficio sulla base del corrispettivo accertato in sede di imposta di registro. Il giudice di appello riteneva infatti che ai fini della plusvalenza, il valore del corrispettivo di cessione dovesse essere adeguato a quello spontaneamente assunto dal contribuente in base a definizione agevolata ex art. 11, commi 1 e 2, l. 27 dicembre 2002, n. 289, innalzando del 25% quello indicato ai fini dell'imposta di registro, da ciò appunto desumendo la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato con il valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro.
2. La società contribuente propone ricorso per Cassazione affidato a tre motivi, al quale ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso. Depositata memoria illustrativa, la causa, a seguito di proposta ex art. 380-bis, testo ora abrogato, cod. proc. civ., veniva rinviata dal Collegio alla pubblica udienza. La parte ricorrente ha depositato quindi ulteriore memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia violazione dell'art. 11, l. n. 289/2002, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., in quanto i giudici d'appello avrebbero errato nell'utilizzare per la quantificazione della plusvalenza relativa al reddito prodotto dalla cessione di azienda, a fini dell'imposta sul reddito, il valore derivato dalla definizione automatica ai sensi dell'art. 11 della l. n. 282/2002, che non era stata frutto di alcun accertamento d'ufficio.
2. Con il secondo motivo si denuncia la decisione per essersi basati i giudici d'appello su un utilizzo illegittimo dell'accertamento analitico-induttivo e delle presunzioni, fondandosi infatti l'accertamento su un solo indizio (l'importo denunciato ai fini della definizione), senza pertanto provare la percezione da parte della società ricorrente di un corrispettivo non dichiarato, considerandosi peraltro la diversità del presupposto dell'imposta di registro rispetto a quella diretta.
3. Col terzo motivo si denuncia violazione dell'art. 2697, cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., avendo i giudici d'appello erroneamente posto a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza del corrispettivo ricevuto a quello dichiarato ai fini dell'imposta di registro, dimostrando di avere in realtà ricevuto un corrispettivo inferiore, violando così le norme sul riparto dell'onere della prova che porrebbe piuttosto in capo all'amministrazione l'onere di provare il prezzo superiore realmente percepito.
4. I motivi, che attesa la loro connessione possono essere esaminati congiuntamente, sono fondati.

L'art. 5, comma 3, del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, dispone: « Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della



Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 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 decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 ».

La giurisprudenza di legittimità ha in proposito fissato il principio di diritto secondo il quale: « 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» (Sez. 5, sentenza n. 12131 del 08/05/2019, Rv. 653854 - 01 e Sez. 5, ordinanza n. 23719 del 01/10/2018, n. m.); in quanto «la base imponibile ai fini IRPEF è data non già dal valore del bene, ma dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo» (Sez. 5, ordinanza n. 19227 del 02/08 /2017, Rv. 645291 - 01; cui adde Sez. 5, ordinanza n. 9513 del 18/04/2018, Rv. 647713 - 01; Sez. 5, sentenza n. 12265 del 17/05/2017, Rv. 644134 - 01; Sez. 6 - 5, ordinanza n. 11543 del 06/06/2016, Rv. 640048 - 01).

La difesa erariale ritiene che nella presente fattispecie, in cui l'importo accertato dall'ufficio era pari a quello dichiarato ai fini agevolativi, la tassazione diretta debba avvenire sull'importo rettificato ai fini dell'imposizione indiretta.

Deve invece ribadirsi quanto chiarito sopra, per di più specificando che l'aumento del valore dichiarato, nella misura del 25 %, dipese dalla scelta del contribuente di avvalersi del disposto di cui all'art. 11, l. n. 289/2002, a mente del quale la definizione ai fini dell'imposta di registro, di quella ipotecaria e di quella catastale, nonché di quella sulle successioni e donazioni (e sull'i.n.v.i.m.) doveva avvenire in tal caso con l'aumento del 25 %, con la conseguenza che tale incremento non dipendeva da una spontanea indicazione della parte, ma da una disposizione di legge, seppur agevolativa, e dalla cui scelta non può ovviamente trarsi alcun argomento ai fini dell'imposizione diretta.

5. Alla luce dell'accoglimento del ricorso, la sentenza dev'essere cassata e, tenuto conto del fatto che dall'esame dell'avviso di accertamento si ricava come la ricostruzione della base imponibile da parte dell'ufficio dipese esclusivamente dalla dichiarazione resa dalla parte con riguardo all'imposizione indiretta, non essendo così necessari altri accertamenti in fatto, decidendo nel merito ai sensi dell'art. 384, cod. proc. civ., accoglie il ricorso introduttivo e condanna l'amministrazione al pagamento delle spese di lite del presente giudizio, compensando quelle relative ai gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo, condannando l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle



spese di lite che liquida in € 3.100,00, oltre rimborso forfettario nel 15 % dell'onorario, i.v.a. e c.p.a. se dovute, ed oltre ad esborsi per € 200,00.

