CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 02-03-2011 N° 5062

Imposta sul reddito delle persone giuridiche – plusvalenza per conferimento di ramo di azienda – perizia di parte – perizia dell'UTE – natura vincolante della perizia dell'UTE - esclusione

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

05062 11

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

IRPEG e ILOR - accertamento

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott.	Mario	ADAMO	Presidente	R.G.N. 9905/06
Dott.	Sergio	BERNARDI	Consigliere	14463/06
Dott.	Biagio	VIRGILIO	Rel. Consigliere	
Dott.	Giacinto	BISOGNI	Consigliere	Cron. 5062
Dott.	Ettore	CIRILLO	Consigliere	Rep.

ha pronunciato la seguente:

Ud. 13/12/2010

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

3203/10

contro

[redacted] **s.p.a.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via [redacted] presso gli avv.ti [redacted], che la rappresentano e difendono giusta delega in atti;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della [redacted], sez. staccata di [redacted], n. 7/66/05, depositata il 7 febbraio 2005.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 13 dicembre 2010 dal Relatore Cons. Biagio Virgilio;

uditi l'Avvocato dello Stato Alessia Urbani Neri per la ricorrente principale e l'avv. [redacted] (per delega) per la controricorrente e ricorrente incidentale;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Federico Sorrentino, il quale ha concluso per l'accoglimento di entrambi i ricorsi.

Ritenuto in fatto

1. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, articolato in due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della [redacted], sezione staccata di [redacted], indicata in epigrafe, con la quale, rigettando sia l'appello principale dell'Ufficio che quello incidentale della [redacted] s.p.a., è stata confermata la parziale illegittimità dell'avviso di accertamento con il quale era stato rettificato, ai fini dell'IRPEG e dell'ILOR, sulla base di undici riprese a tassazione a vario titolo, il reddito dichiarato dalla contribuente per l'anno 1987, ed era stata altresì negata la deducibilità dell'ILOR dal maggior reddito accertato.

Il giudice *a quo*, dopo aver fatto proprie le motivazioni del giudice di primo grado sulla gran parte delle questioni in esame, da un lato ha ritenuto, in ordine alla maggiore plusvalenza accertata per conferimento di un ramo di azienda, che la relazione di stima effettuata, ai sensi dell'art. 2343 cod. civ., da un esperto nominato dal tribunale fosse più attendibile, per chiarezza e completezza, rispetto alle perizie eseguite dall'UTE; dall'altro, ha accolto, sulla base di richiamate pronunce di questa Corte, la tesi dell'Ufficio circa l'indeducibilità dell'ILOR dal maggior reddito recuperato a tassazione.

2. La [redacted] s.p.a. resiste con controricorso e propone altresì ricorso incidentale, basato su quattro motivi, al quale a sua volta resiste l'Agenzia delle entrate.

Considerato in diritto

1. I ricorsi vanno preliminarmente riuniti ex art. 335 cod. proc. civ.

2.1. Con il primo motivo del ricorso principale (che è tempestivo, in quanto dal timbro apposto a margine dell'atto risulta consegnato all'ufficiale giudiziario in data 25 marzo 2006, ultimo giorno utile), l'Agenzia delle entrate denuncia la nullità della sentenza impugnata per carenza assoluta di

motivazione, per avere il giudice d'appello rigettato tutti i motivi di gravame proposti dall'Ufficio (tranne uno, oggetto del secondo motivo di ricorso) mediante un generico rinvio alla motivazione del primo giudice.

Il motivo è fondato.

Dalla stessa sentenza impugnata risulta che il ricorso introduttivo della società [redacted] era stato accolto sulle seguenti riprese a tassazione: a) tre erogazioni liberali; b) plusvalenza per conferimento di ramo di azienda, costituita da tre specifiche riprese; c) interessi attivi su crediti d'imposta; d) costi a validità pluriennale; e) accantonamenti indeducibili; f) costi non inerenti e costituenti comunque erogazioni liberali; g) fondi tassati ex Sacelit.

Risulta altresì che l'appello dell'Ufficio ha investito tutti i suddetti capi, tranne una parziale acquiescenza in ordine alle riprese sub a) e sub b).

A fronte di ciò, il giudice *a quo*, salvo che in ordine alla censura - parziale - concernente il punto b) (oggetto, come detto, del secondo motivo del presente ricorso), ha respinto l'appello limitandosi ad affermare che "questa commissione tributaria regionale conferma *in toto* il giudizio di primo grado, facendo proprie le motivazioni della commissione tributaria provinciale di [redacted]".

Appare evidente che la "motivazione" si risolve in una mera adesione acritica alla sentenza di primo grado, come tale inidonea – secondo la costante giurisprudenza di questa Corte - a consentire di ritenere che a tale conclusione il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione dei motivi di gravame (*ex plurimis*, Cass. nn. 2268 del 2006, 3636 del 2007, 15483 del 2008, 18625 del 2010).

2.2. Con il secondo ed ultimo motivo, l'Agenzia, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 54 del d.P.R. n. 597 del 1973 e dell'art. 2343 cod. civ., nonché vizio di motivazione, censura la sentenza impugnata sul punto concernente la plusvalenza per conferimento di ramo di azienda, in quanto il giudice d'appello, in ordine al valore del complesso aziendale trasferito, da un lato non avrebbe motivato sul rilievo dell'Ufficio circa la mancanza di efficacia vincolante nel giudizio tributario della perizia redatta ai sensi del citato art. 2343 c.c., e, dall'altro, avrebbe ritenuto preferibile, ma con motivazione generica ed inadeguata, tale perizia rispetto a quella operata dall'UTE e posta a fondamento dell'accertamento.

Il motivo è infondato.

Il giudice di merito, infatti, non ha attribuito alla relazione di stima redatta dall'esperto nominato dal presidente del tribunale ai sensi dell'art. 2343 cod. civ. alcuna efficacia vincolante nel processo tributario, bensì ha ritenuto, in base all'esame comparato e dettagliato di tale relazione rispetto alla perizia eseguita dall'UTE, che la prima fosse più chiara, circostanziata e completa, effettuando pertanto una valutazione di fatto di maggiore attendibilità, congruamente motivata e quindi insindacabile in questa sede.

3.1. Passando all'esame del ricorso incidentale della società contribuente, con il primo motivo è denunciata, in relazione alla ripresa concernente gli accantonamenti al fondo rischi su crediti, la violazione dell'art. 66 del d.P.R. n. 597 del 1973 e l'omessa pronuncia sul relativo motivo d'appello.

Con il terzo motivo, poi, relativo alla deducibilità extracontabile del Fondo [redacted], si denuncia la violazione degli artt. 9 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 55 del d.P.R. n. 597 del 1973, nonché l'omessa pronuncia sul relativo motivo di appello, respinto attraverso l'integrale rinvio alla sentenza di primo grado.

I due motivi sono fondati sotto il secondo analogo profilo.

Anche in questo caso, infatti, come già si è rilevato al par. 2.1. in ordine al ricorso principale, dalla sentenza impugnata risulta che le questioni anzidette, sulle quali la contribuente era rimasta soccombente in primo grado, erano state oggetto di altrettanti motivi di appello, per i quali il giudice del gravame ha motivato il rigetto nei termini sopra riportati, così incorrendo in una sostanziale omissione di pronuncia.

3.2. Con il secondo motivo, è denunciata la violazione dell'art. 2 della legge n. 212 del 1984, nonché l'omessa pronuncia, in ordine alla questione della "deducibilità del *badwill* (avviamento negativo) da conferimento".

Il motivo è inammissibile, poiché, a differenza dei casi precedenti, della questione anzidetta non vi è traccia nella sentenza impugnata, senza che la ricorrente, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, abbia riportato, nei suoi esatti termini, i passi del ricorso introduttivo e dell'appello nei quali la questione medesima era stata fatta oggetto del *thema decidendum* sia in primo grado che in sede di gravame.

3.3. Con il quarto ed ultimo motivo del ricorso incidentale, la contribuente, denunciando la violazione dell'art. 64, comma 3, del d.P.R. n.

917 del 1986, censura la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice, confermando la tesi dell'Ufficio, ha ritenuto la indeducibilità della maggiore ILOR accertata dal reddito recuperato a tassazione.

Il motivo è fondato, con le precisazioni che seguono.

Premesso che la fattispecie in esame concerne l'anno d'imposta 1987, con conseguente inapplicabilità della disciplina del d.P.R. n. 917 del 1986, entrato in vigore "l'1 gennaio 1988 con effetto per i periodi di imposta che hanno inizio dopo il 31 dicembre 1987" (art. 139 del d.P.R. cit.), il Collegio condivide l'orientamento assolutamente prevalente nella giurisprudenza di questa Corte, al quale intende quindi dare continuità, secondo cui, con riferimento appunto a fattispecie anteriore all'entrata in vigore del Testo unico delle imposte sui redditi del 1986, ed in caso di accertamento in rettifica dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, il contribuente ha diritto di vedersi dedurre dal maggior imponibile accertato l'ILOR dovuta in base all'entità di tale maggior imponibile: la suddetta deducibilità, infatti, prima dell'entrata in vigore del citato d.P.R. n. 917/86, era disciplinata dall'art. 6, primo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, il quale per un verso non derogava al generale principio per cui l'ILOR è da considerare un onere fiscale gravante sull'intero reddito prodotto, e, per altro verso, non subordinava la deducibilità dell'ILOR alla definitività dell'accertamento (Cass. n. 20392 del 2007; nello stesso senso già Cass. nn. 11514 e 11641 del 2001, 1348 del 2002, 28764 del 2005, 1706 del 2007).

4. In conclusione, del ricorso principale va accolto il primo motivo e rigettato il secondo, mentre di quello incidentale vanno accolti il primo, il terzo ed il quarto motivo e dichiarato inammissibile il secondo; la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti e la causa rinviata ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della [redacted], la quale procederà a nuovo esame della controversia, pronunciandosi adeguatamente sui motivi di appello dedotti dalle parti ed indicati ai paragrafi 2.1. e 3.1. ed uniformandosi al principio di diritto enunciato al par. 3.3., oltre a provvedere in ordine al regolamento delle spese anche relativamente al presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi.

Accoglie il primo motivo del ricorso principale e rigetta il secondo.

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

Accoglie il primo, il terzo ed il quarto motivo del ricorso incidentale e dichiara inammissibile il secondo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della [redacted].

Così deciso in Roma il 13 dicembre 2010.

Il consigliere estensore
(Biagio Virgilio)

Il Presidente
(Mario Adamo)

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 02 MAR. 2011
Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA