

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE****SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ANDREINA GIUDICEPIETRO	Presidente
MAURA NARDIN	Consigliere
MARIA LUISA DE ROSA	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Relatore
FEDERICO LUME	Consigliere

Oggetto:

*IRAP ACCERTAMENTO Ud.14/01/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 8305/2016 R.G. proposto da:

CONSORZIO AGRARIO CENTRO SUD, elettivamente domiciliato in
, presso lo studio dell'avvocato

)

-ricorrente-

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata ex lege in Roma Via dei
Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato
(che la rappresenta e difende

-resistente-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del
Molise n. 272/2015 depositata il 25/09/2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/01/2025 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. In data 20 maggio 2009 l'Ufficio Controllo della Direzione
regionale del Molise dell'Agenzia delle Entrate effettuava una verifica
presso il Consorzio Agrario Interprovinciale di Campobasso e Isernia,
relativa all'IRAP e IVA per l'anno 2006 e poi successivamente estesa
anche agli anni 2004, 2005 e 2007.

Redatto il verbale di constatazione in data 7 ottobre 2009, l'Ufficio
emetteva i) avviso di accertamento per l'anno 2004 con recupero a



fini IRAP a) dell'importo di € 43.022,64 per indeducibilità - ex art.5 D.L.vo n.446 del 1997 - di quote di ammortamento di fabbricati strumentali; b) dell'importo di € 606.959,00 per plusvalenze non dichiarate, derivanti dalla cessione di due immobili strumentali, il tutto per complessivi € 649.981,64, da cui una maggiore IRAP di € 27.624,00 oltre sanzione di pari importo, per un totale di € 55.248,00; ii) avviso di accertamento per l'anno 2005 con recupero a tassazione dell'importo di € 43.022,64, per indeducibilità di quote di ammortamento e plusvalenze da cessione di due fabbricati strumentali, da cui maggiore IRAP, interessi e sanzione, per un totale di € 3.656,00; iii) avviso di accertamento per l'anno 2006 con recupero a tassazione, per il medesimo rilievo dell'atto precedente, dell'importo di € 37.628,16, da cui maggiore IRAP, interessi e sanzione, per un totale di € 228.214,00; iv) avviso di accertamento per l'anno 2007, con recupero a tassazione, sempre per il medesimo rilievo, dell'importo di € 34.366,50, da cui maggiore IRAP, interessi e sanzione per un totale di € 50.858,00.

2. Tutte le riprese contenute nei su citati avvisi di accertamento erano quindi derivanti, secondo la prospettazione dell'Agenzia, dal mancato assoggettamento, ai fini Irap, delle quote di ammortamento dei fabbricati strumentali asseritamente ritenute indeducibili e delle plusvalenze asseritamente realizzate in seguito alla cessione di due immobili strumentali.

3. Il Consorzio impugnava avanti alla CTP di Campobasso, con separati ricorsi, gli avvisi di accertamento suddetti. Impugnava quindi la cartella di pagamento n. 02720100005927914, contenente il ruolo straordinario n. 2010/000254, reso esecutivo in data 26 luglio 2010, con la quale Equitalia Polis SPA, in qualità di Agente della Riscossione della Provincia di Campobasso, chiedeva il pagamento della complessiva somma di € 369.509,58 a titolo di riscossione in pendenza dei menzionati giudizi.



4. Con sentenza n. 50/2011, depositata il 24/02/2011, la CTP di Campobasso, previa riunione, accoglieva i ricorsi, annullando gli avvisi di accertamento impugnati, nonché la relativa iscrizione di ruolo provvisorio e la conseguente cartella di pagamento.
5. Quindi, con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR del Molise accoglieva l'appello dell'Amministrazione.
6. Avverso la predetta sentenza ricorre il Consorzio con cinque motivi. L'Agenzia delle Entrate ha depositato foglio di costituzione per l'eventuale discussione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente lamenta, con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 5 D.Lgs. 446/1997 in relazione alle leggi di rivalutazione n. 576/1975, n. 72/1983 e n. 413/1991», per avere la sentenza impugnata ritenuto corretto il recupero, da parte dell'Ufficio, delle somme dedotte dal Consorzio a fini Irap a titolo di ammortamento dei beni strumentali, determinate avendo riguardo ai valori rivalutati e non al valore di costo.
2. Con il secondo motivo di ricorso lamenta, con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la «Violazione e falsa applicazione degli artt. 11, co. 3. 36 e 44 del D.Lgs. n. 446/1997 in relazione alla L. n. 413/1991» per avere la CTR ancorato il recupero, a fini IRAP, delle quote di ammortamento dedotte sui beni strumentali considerati a valore rivalutato, alla circostanza che l'imposta sostitutiva versata dal Consorzio al momento della rivalutazione non era sostitutiva anche dell'Irap (all'epoca non ancora introdotta).
3. I motivi, da esaminarsi congiuntamente per la loro stretta connessione, sono fondati, nei termini che seguono.
- 3.1. In via generale, con riguardo ai provvedimenti normativi che consentono - o impongono - la rivalutazione del valore contabile di attività rilevate nello stato patrimoniale a fronte dell'iscrizione, in contropartita del maggior valore dell'attivo, di un'apposita riserva di



patrimonio netto, si rileva che, come anche esplicitato dal principio OIC 25, ai punti 58 ss., la rivalutazione del valore contabile dell'attività, a seconda della speciale disciplina, può influire o non influire sul reddito imponibile dell'esercizio in cui vi è stata la rivalutazione.

In altre parole, i maggior valori contabili dell'attività a seguito della rivalutazione possono essere o meno riconosciuti anche ai fini fiscali e, in tal caso, il maggior valore attribuito ad un'attività in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini fiscali a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva.

3.1. Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo non siano riconosciuti ai fini fiscali, la rivalutazione determina l'insorgenza di una differenza temporanea tra il valore contabile dell'attività rivalutata e il suo valore ai fini fiscali. Alla data della rivalutazione, la società iscrive pertanto le imposte differite, Ires e Irap, direttamente a riduzione della riserva iscritta nel patrimonio netto. Negli esercizi successivi, le imposte differite sono riversate a conto economico in misura corrispondente al realizzo del maggior valore (attraverso ammortamento, cessione dell'immobile, successiva riduzione per perdita di valore).

3.2. Nel caso in cui i maggiori valori iscritti nell'attivo siano riconosciuti ai fini fiscali, non sorge alcuna differenza temporanea in quanto il valore contabile è pari al valore fiscale. Pertanto, la società non iscrive imposte differite alla data della rivalutazione.

3.3. Nel caso di specie, la rivalutazione dei valori strumentali dell'impresa disposta dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, in coerenza con la finalità palesata dall'incipit del titolo dello strumento normativo (Disposizioni per ampliare le basi imponibili), era obbligatoria, salvo eccezioni qui non rilevanti, e con valenza, anche, fiscale.

Disponeva, in particolare, l'art. 7 della l. cit. che «Il maggior valore dei beni iscritto in bilancio a seguito della rivalutazione si considera



riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi. A decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, le quote di ammortamento dei beni indicati nel comma 1 e le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, di cui all'articolo 67, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel limite del 5 per cento, sono commisurate al nuovo valore ad essi attribuito».

3.4. Tanto rilevato, non può dubitarsi della rilevanza a fini fiscali dell'ultima rivalutazione che, essendo ancorata a valori che costituiscono uno sviluppo aritmetico di quelli catastali (v. art. 25, L. n. 413/1991) è venuta ad assorbire le precedenti rivalutazioni e che, per quanto qui rileva, ha espressamente stabilito un riallineamento tra valori civilistici e fiscali degli ammortamenti.

3.5. La questione che si pone è quindi quella della rilevanza, a fini Irap, della rivalutazione, avente valenza fiscale ma operata in forza di disposizioni normative anteriori al decreto istitutivo dell'imposta.

3.6. La risposta positiva è diretta conseguenza dei principi normativi che regolano la determinazione della base impositiva dell'Irap, in primo luogo del principio di diretta derivazione dal conto economico.

3.7. In relazione a tale profilo, l'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, istitutivo dell'Irap, nella versione vigente *ratione temporis*, dispone, per le società di capitali e gli enti commerciali, che la base imponibile è determinata dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9), 10), lettere c) e d), 12) e 13), così come risultanti dal conto economico dell'esercizio, rilevandosi come l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali sia annoverato al n. 10, lett. b) dell'art. 2425 c.c.

La stessa Amministrazione finanziaria, nei propri documenti di prassi, ha chiarito che «Ai sensi dell'art. 5, comma 1, per le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lett. a) e b) del TUIR (ad



esclusione delle banche e degli altri enti e società finanziarie e delle imprese di assicurazione) che ai sensi dell'art. 2425 del cod. civ. sono obbligati alla redazione del bilancio di esercizio secondo lo schema ivi previsto, la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma, lettera A) dello stesso art. 2425 del cod. civ. e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma» (V. Circolare del 4 giugno 1998 n. 141, esplicativa del D.Lgs. n. 446/1997, al paragrafo 3.2.). Nel medesimo documento, a commento della voce B10 dell'art. 2425 cit., si chiarisce che all'interno della medesima voce «Vanno inclusi tutti gli ammortamenti, economico-tecnici, ordinari ed accelerati, delle immobilizzazioni materiali iscrivibili nella classe BII dell'Attivo dello Stato Patrimoniale, compresi gli ammortamenti fiscali anticipati e gli altri effettuati ai sensi dell'art. 2426, ultimo comma, codice civile qualora essi debbano essere computati a diminuzione del valore contabile delle voci corrispondenti, in base ai documenti sui Principi Contabili» e, ancora, in tema di coordinamento con le disposizioni in materia di imposte sui redditi e Irap, si afferma che «Per la determinazione del valore da attribuire alla voce in esame, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, si assumono i medesimi importi ammessi in deduzione ai fini delle imposte sui redditi ai sensi degli articoli 67 e 68 del TUIR». Ancora, l'art. 11 bis del medesimo d.lgs. n. 446 del 1997, nella versione vigente *ratione temporis*, prevede che «I componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli articoli 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi», salvo eccezioni che qui non rilevano.

3.8. Non direttamente applicabile nella specie, in quanto l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali risulta per diretta



derivazione dal conto economico, è invece il principio di **correlazione**, affermato, nella versione vigente *ratione temporis*, dall'articolo 11 del decreto legislativo istitutivo, che disponeva, al terzo comma, che «Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorrono anche i proventi e gli oneri classificabili fra le voci diverse da quelle indicate in detti articoli, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi».

La norma, peraltro, è indiretto riscontro della valenza a fini Irap dei componenti negativi relativi a periodi di imposta precedenti alla introduzione dell'imposta, ed è stata letta dall'Amministrazione, nel documento di prassi ora citato, nel senso della rilevanza, ai fini della determinazione della base imponibile Irap, «dei componenti positivi o negativi non rilevanti ai fini Irap, ma che sono correlati a componenti rilevanti ai fini Irap e relativi a periodi di imposta precedenti all'entrata in vigore dell'Irap, hanno avuto in ogni caso rilevanza ai fini dell'Ilor».

3.9. La CTR, pertanto, non si è conformata ai principi affermati laddove ha risolto, nei termini contestati dal Consorzio ricorrente, la questione della rilevanza ai fini Irap della rivalutazione in base ad un criterio esclusivamente cronologico.

4. Con il terzo strumento di impugnazione si denuncia, con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la «Violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 11. co. 3. del D.Lgs. n. 446/1997 in relazione all'art. 2425 c.c.» laddove la sentenza impugnata ha confermato il recupero a tassazione delle plusvalenze derivate dalla cessione di due immobili strumentali sul presupposto che il Consorzio, posto in liquidazione coatta amministrativa, era stato autorizzato all'esercizio provvisorio.

5. Con il quarto motivo il Consorzio ricorrente denuncia, con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 19, co. 6. D.Lgs. n. 446/1997 in relazione



all'art. 104 L.F. e all'art. 3 Cost.», laddove la sentenza ha previsto l'assoggettabilità ad Irap di plusvalenze realizzate a seguito dell'attività liquidatoria, noncurante delle norme che prevedono la presentazione della dichiarazione Irap e l'applicazione della predetta imposta soltanto nell'ipotesi di esercizio provvisorio dell'impresa.

6. Con il quinto strumento di impugnazione si denuncia, con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'«Omesso esame di un fatto controverso e decisivo per la risoluzione della controversia», laddove la CTR ha ritenuto l'imponibilità a fini Irap delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione di immobili strumentali, sul solo presupposto della prosecuzione da parte del Consorzio della propria attività, e senza verificare se le operazioni aziendali ritenute imponibili facessero parte dell'esercizio provvisorio o dell'attività liquidatoria.

7. I motivi, da trattarsi congiuntamente, sono fondati, nei termini che seguono.

7.1. Come previsto dall'art. 5 del D.P.R. 322/1998, che regola gli adempimenti dichiarativi nei casi di liquidazione, nella ipotesi di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, il curatore o il commissario liquidatore devono presentare esclusivamente una dichiarazione iniziale per il periodo relativo alla frazione del periodo di imposta antecedente l'apertura della procedura ed una dichiarazione finale, relativa al c.d. "maxiperiodo", alla chiusura del fallimento e della liquidazione.

7.2. Esclusivamente ai fini Irap, e soltanto qualora ci sia esercizio provvisorio, disposto ai sensi dell'art. 104 l.fall. e, per la l.c.a., dell'art. 206 comma 2 l.fall., il curatore o il commissario liquidatore devono presentare le dichiarazioni relative alla frazione d'anno che eventualmente residua e quelle relative a tutti i successivi periodi d'imposta, secondo la disciplina ordinaria, provvedendo inoltre ai conseguenti versamenti diretti ed al versamento degli acconti, trattandosi di debito della massa da soddisfare in prededuzione. Con



riguardo a quest'ultimo adempimento, il versamento si intende dovuto a partire dal secondo periodo di durata dell'esercizio provvisorio.

7.3. Infine, al contrario di quanto accade con le imposte sui redditi, il curatore non è tenuto a presentare alcuna dichiarazione finale; l'ultima dichiarazione Irap sarà quella relativa al periodo in cui termina l'esercizio provvisorio, a prescindere dalla eventuale prosecuzione della procedura concorsuale.

7.4. La disciplina oggetto di ricognizione, d'altro canto, è coerente conseguenza della identificazione, da parte della normativa istitutiva dell'Irap, del presupposto oggettivo dell'imposta, che si configura, come statuito dall'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, «nell'abituale esercizio di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi».

Tale presupposto, nell'ambito di una procedura concorsuale, è ravvisabile nella ipotesi di esercizio provvisorio, in mancanza del quale risultano escluse dalla base imponibile a fini Irap le operazioni di liquidazione poste in essere dalla procedura al diverso fine di assicurare il soddisfacimento della massa dei creditori, non venendosi pertanto a formare quel valore aggiunto tipico dell'attività produttiva da assoggettare ad imposizione.

7.5. È importante evidenziare, in relazione al caso di specie, che nella ipotesi di autorizzazione all'esercizio provvisorio permane una netta distinzione tra le operazioni che ricadono nel perimetro della attività imprenditoriale e quelle di natura liquidatoria.

Va ancora sottolineato che le gestioni patrimoniali e contabili dell'esercizio provvisorio e della liquidazione fallimentare devono rimanere separate: le prime saranno documentate nelle scritture previste dal codice civile e dal DPR 600/73, le seconde solamente nello speciale registro di cui all'art. 38 l.fall., nel quale andrà



riportato solo il saldo finanziario finale della gestione dell'esercizio provvisorio.

Il risultato dell'attività liquidatoria rileverà ai fini del computo del differenziale tra residuo netto e patrimonio netto dell'impresa all'inizio della procedura, che rappresenta la base per la tassazione relativa al c.d. "maxiperiodo".

7.6. Il valore della produzione netta a base dell'Irap è, pertanto, esclusivamente quello realizzato nell'ambito dell'esercizio provvisorio, escludendosi quindi i proventi eventualmente realizzati nell'attività liquidatoria tipica, come la vendita di cespiti, pur se astrattamente riconducibili, come nel caso delle plusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda, al perimetro della base imponibile dell'impresa *in bonis*.

7.7. Un indiretto riscontro a quanto affermato è ravvisabile nella disciplina fiscale del concordato preventivo, ove, analogamente, è previsto che «la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento» (art. 86, comma 5, in precedenza art. 54, comma 6, del Tuir). A tale riguardo è opportuno ricordare che questa Corte, con orientamento risalente e non contestato, ha affermato che «In tema di imposte sui redditi, l'art. 54, sesto comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale dispone che la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze, deve essere inteso nel senso che il trasferimento a terzi dei beni ceduti, effettuato in esecuzione del concordato, non comporta la realizzazione di plusvalenze tassabili» (Cass. Sez. 1, Sentenza n. 5112 del 04/06/1996; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 22168 del 16/10/2006; analogamente, con riferimento all'art. 86, comma 5 del D.Lgs. n. 917/1986, Cass, Sez. 5, Sentenza n. 13122 del 25/05/2018; nel medesimo senso, sono i documenti di prassi: v. la Risoluzione n. 29/E del 1° marzo 2004, ove l'oggetto



dell'agevolazione tributaria viene identificato anche nelle «vendite dei beni ceduti, effettuate (nei confronti di terzi) dal commissario giudiziale al fine di ricavare i mezzi liquidi necessari per soddisfare i creditori.»).

7.8. La CTR non ha applicato i principi ora esposti laddove ha omesso di verificare se le operazioni compiute dal Consorzio in liquidazione coatta amministrativa ritenute imponibili facessero parte dell'esercizio provvisorio o dell'attività liquidatoria, rilevando che a tale riguardo parte ricorrente ha richiamato, indicandone anche gli estremi di produzione sin dal primo grado di merito, la Relazione semestrale del 31 dicembre 2014 predisposta dai Commissari liquidatori.

8. Il ricorso va conseguentemente accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14/01/2025.

La Presidente

Andreina Giudicepietro

