Sentenza del 05/12/2018 n. 31404 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificava ad O.N. avviso di accertamento, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 81 e 82, all'epoca vigente, per la plusvalenza derivante dalla cessione di tutte le quote della M. s.a.s., di cui era socio accomandante, M.G. e G.M.P., evidenziando che la predetta società aveva acquistato il ramo di azienda di altra società in data 15-4-1999, che il patrimonio della società era costituito da un immobile, stimato nel novembre 2002 dal geom. B. in Euro 1.808.000,00, che il patrimonio netto della società era stata valutato in Euro 76.000,00, ai sensi della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5, con proroga di cui al D.L. n. 282 del 2002, art. 2, in quanto si era tenuto conto delle passività per Euro 1.182.447 in favore dei soci accomandantari O.F. e M.F., genitori di O.N., per finanziamenti soci, che le quote societarie erano state vendute per la cifra complessiva di Euro 1.256.447,00, di cui Euro 76.000 quale capitale sociale di O.N., ed Euro 1.182.447 a titolo di restituzione ai soci dei finanziamenti da costoro erogati alla società, che era stata applicata l'imposta sostitutiva del 4% (Euro 3.040,00), che doveva applicarsi il meccanismo di cui alla L. n. 448 del 2001, art. 5, per il computo della plusvalenza, sicchè la plusvalenza doveva essere determinata detraendo dal "corrispettivo percepito", assunto in Euro 1.808.000,00 (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, comma 5, all'epoca vigente), "il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, che, però, dovendosi applicare L. n. 448 del 2001, art. 5, poteva essere utilizzato "in luogo del costo e del valore di acquisto" il valore a tale data "della frazione del patrimonio netto della società...determinato sulla base di una perizia giurata di stima", che, quindi, la plusvalenza era stata determinata in Euro 1.732.000,00 ossia dalla differenza tra Euro 1.808.000,00 ed Euro 76.000,00, con imposta pari al 27% (Euro 467.640), con sanzioni per Euro 467.640,00.

2. Avvero tale avviso di accertamento presentava ricorso il contribuente deducendo l'erronea determinazione della base imponibile della imposta sostitutiva, in quanto l'Agenzia non aveva titolo di rettificare la perizia di stima, che non era stato utilizzato il procedimento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, che il contribuente aveva "incassato" solo la somma di Euro 76.000,00, che la restante somma di Euro 1.182.447 era stata incassata dai due soci accomandatari, che doveva essere applicata l'imposta sostituiva nella percentuale del 4% e non del 27%.

3. L'Agenzia delle entrate deduceva, invece, che le passività non solo non erano inerenti, ma non erano neppure documentate, e che il valore dell'immobile era rinvenibile nella somma di Euro 1.808.000,00 (del novembre 2002) e non nella somma minore di Euro 1.549.370,70 della stima P. del 1-1-2003, essendo decorsi solo due mesi tra le due stime.

4. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso ritenendo corretto il valore della quota societaria del ricorrente di Euro 76.409,88.

5.La Commissione tributaria regionale, in accoglimento del gravame della Agenzia delle entrate, invece, riteneva che le passività societarie non erano inerenti e non erano documentate, che non si comprendeva la ragione per cui gli acquirenti avevano effettuato in sede di acquisto della totalità delle quote della società due distinti pagamenti, uno in favore di O.N. per Euro 76.000 e l'altro di Euro 1.182.447,00 in favore dei due soci accomandatari.

6.Presentava ricorso per Cassazione O.N..

7.Resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1.Con il primo motivo di ricorso per Cassazione il ricorrente deduce "violazione, falsa applicazione dei disposti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. c) ..., D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, comma 5 ..., L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5, comma 1 (così come prorogato con D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, art. 1, conv. in L. 21 dicembre 2003, n. 27), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. Per il ricorrente, quindi, la determinazione della plusvalenza non può prescindere dal corrispettivo effettivamente incassato dal venditore della quota societaria, pari ad Euro 76.000,00. Da tale somma va, poi, detratto, ai sensi della L. n. 448 del 2001, art. 5, il valore del patrimonio netto (pari sempre ad Euro 76.000,00 in base alla stima giurata), con un valore quindi di zero. La somma di Euro 1.182.447,00 invece, non è stata percepita dal ricorrente, ma dai suoi genitori, soci accomandatari (Euro 1.182.447,00). L'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto dimostrare il maggior corrispettivo percepito da O.N., mentre ha confermato il passaggio di denaro di Euro 1.182.447,00 proprio ai soci accomandatari. Gli acquirenti, infatti, si sono resi cessionari del crediti vantati dagli accomandatari per finanziamenti effettuati in favore della società. Nell'avviso di accertamento non è stata richiamata l'interposizione soggettiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3.

1.1.Tale motivo è inammissibile.

Infatti, benchè dedotto come vizio di violazione di legge, in realtà, il ricorrente propone una diversa lettura ed un differente apprezzamento delle risultanze istruttorie per come accertate dalla Commissione tributaria regionale che, di fatto, ha ritenuto che, nonostante il "formale" pagamento delle somme a due soggetti diversi (Euro 76.000 ad O.N. ed Euro 1.182.447,00 ai soci accomandatari, genitori del primo, quale cessione separata dei crediti verso la società), in realtà il pagamento era stato ricevuto proprio dal ricorrente ed i finanziamenti dei soci non erano nè inerenti nè documentati (cfr. penultima pagina della motivazione "Non si comprende perchè se il capitale sociale era formato da un'unica quota in mano al signor O.N. in sede di cessione, l'acquirente abbia fatto due distinti pagamenti. Avrebbe dovuto pagare il possessore del capitale il quale, in seguito, avrebbe dovuto provvedere alla restituzione dei prestiti infruttiferi ai soci accomandatari. Proprio come insiste non sia avvenuto il contribuente").

Per la Suprema Corte, infatti, in tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un'erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è, invece, esterna all'esatta interpretazione della norma e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, sottratta al sindacato di legittimità (Cass. Civ., 13 ottobre 2017, n. 24155). Il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa dell'erronea ricognizione dell'astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione della carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest'ultima censura, e non anche la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa (Cass. Civ., 12 ottobre 2017, n. 24054).

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce la " violazione, falsa applicazione dei disposti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, comma 5 ...., D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art. 38, in relazione agli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., artt. 112 e 115 c.p.c. (art. 360 c.p.c., n. 3). Non vi è in atti la prova, ancorchè presuntiva, che O.N. avesse percepito la somma di Euro 1.808.000,00, quindi maggiore a quella minore (pari ad Euro 76.000) che invece risulta da quanto documentato e dichiarato nell'atto di cessione, oltre che effettivamente incassato dal socio accomandante O.N. e dai due soci accomandatari, genitori dei primo, e cedenti i soli crediti vantati nei confronti della società per finanziamenti infruttiferi. Nè nell'avviso di accertamento era evocato in alcuno modo il disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3. Tra l'altro, la somma ricevuta non può essere superiore a quella risultante dal contratto, e quindi quella di Euro 1.258.440,00, pari a quella che risulta ricevuta da O.N. per la cessione del 100% delle quote della società, sommata a quella ricevuta dai soci accomandatari di Euro 1.182.447,00, a titolo di cessione separata dei crediti per finanziamento infruttifero alla società.

2. Tale motivo è inammissibile.

Invero, mentre la doglianza relativa alla violazione del precetto di cui all'art. 2697 c.c., configurabile soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne risulta gravata secondo le regole dettate da quella norma, integra motivo di ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la censura che investe la valutazione (attività regolata, invece, dagli artt. 115 e 116 c.p.c.) può essere fatta valere ai sensi del numero 5 del medesimo art. 360 (Cass. Civ., 17 giugno 2013, n. 15107; Cass. Civ., 4 aprile 2017, n. 8758).

Nella specie, invece, il ricorrente deduce solo apparentemente una violazione di norme di legge, ma, in realtà, mira alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito.

Inoltre, pur invocando l'applicazione degli artt. 2727 e 2729 c.c., la ricorrente neppure indica una specifica censura in ordine ai tre caratteri che devono contraddistinguere le presunzioni (gravità, precisione e concordanza). Per la Suprema Corte, infatti, in tema di presunzioni, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione

(gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all'art. 360 c.p.c., n. 3, (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Cass. Civ., 4 agosto 2017, n. 19485; Cass. Civ., 17457/2007; Cass. Civ., 17535/2008).

La decisione può essere censurata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione agli artt. 2727 e 2729 c.c., solo se altra deve essere la soluzione applicata al caso concreto: a) in riferimento al requisito della gravità, tutte le volte che essa manchi, perchè difetta la c.d. inferenza probabilistica; b)con riguardo a quello della precisione, tutte le volte in cui la presunzione presenti inferenze probabilistiche plurime e non la sola assunta dal giudice di merito; c)rispetto alla concordanza, quando vi siano elementi probatori dissonanti rispetto alla presunzione.

Il motivo di impugnazione, infatti, nella specie, non si sofferma sui requisiti specifici della gravità, precisione e concordanza, ma mira ad una diversa ricostruzione dei fatti, tentando di dimostrare che il prezzo della cessione incassato dal contribuente è solo di Euro 76.000,00, mentre i restanti Euro 1.182.447,00 sono stati invece incassati dai suoi genitori, quali cedenti i crediti da essi vantati nei confronti della società a titolo di finanziamenti infruttiferi.

3. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente deduce "violazione, falsa applicazione dei disposti di cui dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5, commi 1 e 2 ... in rapporto al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. c) e art. 82, comma 5 ... nonchè agli artt. 2697 e 2699 c.c. (art. 360 c.p.c., n. 3). Per il ricorrente ha errato la Commissione regionale nel ritenere quale corrispettivo incassato da O.N. la somma di Euro 1.808.000, somma invece relativa solo alla stima del patrimonio immobiliare, ossia del fabbricato di civile abitazione, facente parte del compendio della società, prescindendo dal passivo patrimoniale, che includeva anche i debiti verso i soci finanziatori per la somma di Euro 1.182.447. Attivo e passivo patrimoniale devono essere considerati, invece, come un unicum inscindibile. Nè è possibile considerare il corrispettivo ricevuto da O.N. nella somma di Euro 1.808.000,00, quindi prescindendo dalle passività relative al finanziamento dei soci, mentre si determina il patrimonio netto in Euro 76.000,00, come da stima giurata, che tiene conto di tale passività. Occorreva che entrambi i parametri, sia il corrispettivo incassato che il patrimonio netto fossero entrambi "franchi" dalle passività. L'imposta sostitutiva, poi, è del 4% e non del 27% sulla plusvalenza 3.1. Tale motivo merita solo parziale accoglimento.

3.2. Invero, per quanto concerne, il criterio del calcolo della plusvalenza, la motivazione della Commissione tributaria appare del tutto esente dalle censure mosse, in quanto spiega in modo "diffuso" che, in realtà, dei finanziamenti da parte dei soci, ritenuti anche non inerenti, non v'è documentazione alcuna, e che il corrispettivo della cessione è stato incassato per intero da O.N., sia pure per interposta persona (i genitori) ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, comma 3. Tale norma non è stata indicata espressamente, ma il riferimento alla stessa si ricava proprio dal tenore di tutta la motivazione ed in particolare dalla parte finale della stessa (cfr. penultima pagina della motivazione "Non si comprende perchè se il capitale sociale era formato da

un'unica quota in mano al signor O.N. in sede di cessione, l'acquirente abbia fatto due distinti pagamenti. Avrebbe dovuto pagare il possessore del capitale il quale, in seguito, avrebbe dovuto provvedere alla restituzione dei prestiti infruttiferi ai soci accomandatari. Proprio come insiste non sia avvenuto il contribuente").

Tra l'altro il ricorrente avrebbe dovuto riportare il contenuto dell'avviso di accertamento per consentire di comprendere l'effettiva motivazione dello stesso sul punto. Nello stralcio di motivazione che si riporta nel ricorso per cassazione a pagina 4 si dà atto che l'Agenzia imputa proprio al ricorrente il corrispettivo della cessione di Euro 1.808.000,00 ("a carico di O.N....ai sensi degli artt. 81 e 82 del TUIR..., una plusvalenza da capital gain di Euro 1.732.000 per cessione della società M. sas...dopo aver rettificato da Euro 76.000 (dichiarati) a Euro 1.808.000,00 (accertati) il corrispettivo ritenuto conseguito dall' O.N....").

3.3. Va, invece, accolto il motivo relativo alla erronea applicazione sulla imposta sostitutiva della aliquota del 27% in luogo di quella del 4% prevista dalla norma.

Invero, L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5, prevede che "Agli effetti della determinazione delle plusvalenze...di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. c... per ... le quote o i diritti non negoziati nei mercati regolamentati, posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data della frazione del patrimonio netto della società...determinato sulla base di una perizia giurata di stima...a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 7. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento per le partecipazioni che risultano qualificate, ai sensi dell'art. 81, comma a, lettera c)".

D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, comma 5, prevede per il computo del valore delle plusvalenze che "Le plusvalenze indicate dall'art. 81, comma 1, nelle lett. c) ... sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito...ed il costo o il valore di acquisto assoggettato a tassazione...".

Pertanto, la plusvalenza è determinata, in base al combinato disposto delle due norme, dalla differenza tra il corrispettivo incassato ed il valore del patrimonio netto, stimato da un perito.

Nella specie, quindi, con motivazione logica e convincente la Commissione regionale ha ritenuto che, in realtà, nonostante le apparenze, il corrispettivo effettivamente incassato da O.N. sia pari al valore dell'immobile, stimato nel novembre 2002 (perizia B.) in Euro 1.808.000,00, non potendosi considerare nè la stima inferiore pari ad Euro 1.549.370,70 (stima P.) del 1 gennaio 2003, quindi a distanza di soli due mesi, nè quanto riportato nell'atto di vendita, dovendosi presumere sulla base degli atti di causa, che il prezzo sia stato incassato per intero dal ricorrente, unico detentore del 100% delle quote societarie. Tra l'altro il preteso finanziamento soci non è stato in alcun modo documentato, sicchè non solo era non inerente, ma neppure documentato.

A tale cifra è stata sottratta la somma relativa al patrimonio netto, stimata dal perito in Euro 76.000,00. Tale stima non è stato, pertanto, in alcun modo criticata dalla Agenzia delle entrate, che si è limitata a rilevare che il corrispettivo incassato da O.N. era di molto superiore a quello di appena Euro 76.000 risultante dalla stipulazione della cessione delle quote. Nè il motivo è

autosufficiente su questo specifico aspetto, non avendo il ricorrente riportato e trascritto il contenuto della perizia di stima del 1 gennaio 2003, non consentendo quindi di scrutinare le modalità con cui il perito è giunto alle sue conclusioni.

Le presunzioni utilizzate dalla Agenzia delle entrate sono, quindi, gravi, precise e concordanti, tenendo conto anche del rapporto di strettissima parentela tra i soggetti partecipanti alla cessione delle quote e dei "crediti", asseritamente esistenti nei confronti della società (genitori e figlio).

Tuttavia, l'imposta sostituiva, per come prevista dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 5, comma 2, doveva essere applicata nella misura del 4% e non del 27%, percentuale che attiene, invece, alla tassazione "tradizionale" delle plusvalenze, quando si fa riferimento alla differenza tra il corrispettivo incassato ed il valore del costo di acquisto della partecipazione originaria, poi oggetto di successiva cessione.

4. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente censura la decisione della Commissione regionale per "violazione, falsa applicazione dei disposti di cui della L. 28 dicembre 2001, n. 448, art, 5, comma 1, art. 2424 c.c. nonchè art. 2220 c.c., D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 18 e 22 (art. 360 c.p.c. n. 3). In particolare, si rileva che la nozione di patrimonio netto è solo quella di cui al codice civile, sicchè non è possibile prescindere dal computo dei debiti così come indicati nello stato patrimoniale di cui all'art. 2424 c.c., mentre non può essere applicato il concetto di "inerenza", che non riguarda la nozione aziendale di patrimonio netto. Inoltre, il ricorrente non deve conservare le scritture contabili, specie in caso di impresa a contabilità semplificata, oltre i termini previsti per l'emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 22. I termini di accertamento della dichiarazione relativa all'anno 2002 erano già scaduti al 31 dicembre del 2007, mentre l'avviso di accertamento è stato notificato l'8-11-2008. Peraltro, il perito nella stima della quota societaria ha utilizzato tutte le risultanze contabili e documentali.

4.1. Tale motivo è infondato.

Invero, sicuramente i debiti fanno parte del passivo dello stato patrimoniale ai sensi dell'art. 2424 c.c., ma è chiaro che se i debiti assunti dalla società non sono inerenti alla attività di impresa, e soprattutto non sono documentati, non possono essere utilizzati per la determinazione del patrimonio netto ai fini fiscali. Del resto, l'assenza di documentazione non consente l'appostazione dei debiti al passivo dello stato patrimoniale anche ai fini civilistici.

Peraltro, la Commissione regionale si è limitata a ritenere interposti ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 73, comma 3, i soci accomandatari nella ricezione delle somme relative alla cessione del 100% delle quote della sas appartenenti per intero ad O.N., sicchè non si pone una questione effettiva di "inerenza" dei debiti relativi al finanziamento soci.

Inoltre, per la Suprema Corte, in tema di INVIM, il diritto di computare nel valore iniziale del bene immobile alienato le spese incrementative (sostenute, come nella specie, dopo l'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643) non è escluso dalla mancata allegazione alla dichiarazione dei documenti dimostrativi, potendo tale documentazione essere fornita successivamente al giudice tributario. Tuttavia, allorchè si sia dichiarato, al fine del computo in

aumento del valore iniziale, il sostenimento di spese incrementative, il contribuente ha l'onere di fornirne in giudizio, in caso d'impugnazione della rettifica adottata dall'Ufficio, idonea documentazione giustificativa; nè può sottrarsi all'assolvimento di tale onere invocando l'insussistenza dell'obbligo di conservare le scritture contabili oltre dieci anni (art. 2220 c.c.), perchè l'interesse fiscale esige che il contribuente conservi la documentazione contabile necessaria per giustificare le spese incrementative dichiarate per tutto il periodo in cui è esercitabile il potere di accertamento dell'Ufficio, anche ove questo si protragga oltre la scadenza del termine decennale di conservazione delle scritture contabili (Cass. Civ., 18 dicembre 2009, n. 26683).

5. Con il quinto motivo di impugnazione il ricorrente deduce "omessa o insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizi (art. 360 c.p.c., n. 5)", in quanto la Commissione regionale pur ritenendo come effettivamente ricevuta dal ricorrente la somma di Euro 1.808.000,00, non ha in alcun modo motivato sul punto.

5.1. Tale motivo è infondato.

Invero, la Commissione regionale con "diffusa" motivazione, sia nella parte espositiva che in quella più specifica dedicata all'esame delle questioni di merito, ha, con congrua ed analitica motivazione, dato conto di tutti i fondamentali passaggi logici del percorso argomentativo, evidenziando che, in realtà, l'effettivo destinatario delle somme relative alla cessione di quote è stato O.N., ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 73, comma 3, che il prezzo deve essere determinato in relazione alla stima dell'immobile avvenuta nel novembre 2002 (perizia B. per Euro 1.808.000,00), e non con riguardo a quella più bassa del 1 gennaio 2003 (perizia P. per Euro 1.549.370,70), essendo decorsi solo due mesi tra l'una e l'altra, senza alcuna spiegazione al riguardo della rilevata diminuzione di valore, che il debito per finanziamento soci della società non era inerente nè era in alcun modo documentato, che la società avrebbe dovuto conservare le scritture contabili per almeno 10 dieci anni.

6.La sentenza impugnata deve, dunque, essere cassata con rinvio alla Commissione tributaria Regionale del Trentino, in diversa composizione, che si atterrà al principio di diritto di cui al paragrafo 3.3. e provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il terzo motivo con riferimento al secondo profilo; rigetta i motivi primo, secondo e terzo, in relazione al primo profilo, quarto e quinto; cassa la pronuncia impugnata con rinvio, in relazione al motivo accolto, alla Commissione tributaria regionale del Trentino, in diversa composizione, che si atterrà al principio di diritto di cui al paragrafo 3.3. e che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 26 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 dicembre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza