Sentenza del 08/03/2019 n. 6829 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con due motivi, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, indicata in epigrafe, con la quale è stato accolto l'appello di S. di L.F. & C. s.a.s. (poi S. di K.A. & C. s.a.s.) ed annullato l'avviso di accertamento (n. (OMISSIS)) emesso per l'anno d'imposta 2001, impugnato dalla predetta contribuente, in relazione alla cessione, con atto registrato il 28/9/2001, del ramo di azienda concernente l'esercizio dell'attività di stabilimento balneare, con annesso bar, sito in (OMISSIS), al dichiarato prezzo di Lire 83.280.000, avendo l'Ufficio rilevato che nel Modello Unico 2002 presentato dalla predetta società, per l'anno d'imposta in questione, non risultava dichiarata la relativa plusvalenza, da cui derivava un reddito d'impresa di Lire 184.436.000, da imputare, ai fini Irpef, ai soci, essendo rimasto inevaso l'invito, notificato il 29/5/2007, a fornire chiarimenti, documenti e scritture contabili attinenti detta operazione, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32.

Il giudice di appello osservava, aderendo nella sostanza a quanto sostenuto dal contribuente, che non è il registro dei cespiti ammortizzabili, ma il libro giornale, prodotto in copia, il documento che "costituisce la prova della corretta quantificazione della plusvalenza", essendo "l'unico registro previsto dalla normativa civilistica e fiscale idoneo a documentare le movimentazioni economiche e finanziarie di una azienda", e, quanto alla dimostrazione che "le perdite non erano state già compensate negli esercizi precedenti" dalla società S. di L.F. & C., che "spettava all'ufficio, semmai, provare, mediante le dichiarazioni dei redditi in suo possesso, che quanto dichiarato era "falso" e non chiederne la dimostrazione" alla contribuente, per cui l'atto impositivo impugnato dalla società andava annullato.

La contribuente non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

La ricorrente Agenzia delle entrate lamenta, con il primo motivo d'impugnazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 16 e 32, giacchè il giudice di appello ha ritenuto sufficiente la produzione del libro giornale, previsto dall'art. 2214 c.c. e ss.gg., laddove solo il registro dei beni ammortizzabili dà la possibilità di quantificare l'esatto valore della plusvalenza derivante dalla cessione del ramo d'azienda, dal momento che, nel conto economico per l'anno 2001, essa veniva indicata dalla società S. di L.F. & C. in misura (Lire 33.783.118) inferiore di quella accertata dall'Ufficio, e nel Modello Unico, quadro RF, alla voce "Plusvalenze e sopravvenienze attive", veniva indicato un importo pari a

zero, mentre la circostanza che la predetta società avesse dichiarato di non aver utilizzato in precedenza le perdite subite negli anni precedenti di per sè non comporta il loro automatico riconoscimento nell'anno d'imposta oggetto di rettifica, non avendo in ogni caso la contribuente fornito la prova dell'utilizzo di tali perdite negli anni precedenti o successivi alla rettifica e la loro ripartizione ai soci, avuto riguardo alla circostanza che nella società in accomandita semplice la perdita attribuibile al socio accomandante non può superare l'ammontare del capitale sottoscritto, a prescindere (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 8, comma 2).

Lamenta, con il secondo motivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè il giudice di appello non ha considerato che la contribuente, non solo non ha ottemperato alla richiesta di chiarimenti nella fase amministrativa, ma neppure ha offerto in giudizio la prova di circostanze di fatto rilevanti per superare le contestazioni dell'Ufficio, nonostante l'onere sulla stessa gravante, stante la dedotta lacunosità della documentazione all'uopo prodotta, non in grado di superare la presunzione ricavabile, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4, dal comportamento omissivo della contribuente medesima.

Le suesposte censure, scrutinabili congiuntamente in quanto strettamente connesse, sono fondate e meritano accoglimento.

L'Agenzia delle entrate si duole della decisione del giudice di appello, sotto il profilo della violazione di legge e del vizio motivazionale, segnatamente, in punto di prova dell'esistenza di componenti negativi da dedurre dal prezzo di cessione del ramo di azienda per cui è causa, per la esatta determinazione della plusvalenza recuperata a tassazione con l'avviso di accertamento, emesso nei confronti della S. di L.F. & C. s.a.s., la quale per l'anno d'imposta 2001 non aveva dichiarato nel Modello Unico 2002 alcuna plusvalenza, ed impugnato dallo G., quale socio accomandante.

Deduce, in particolare, la ricorrente che la sentenza impugnata trascura di considerare che la parte privata, con atto notificato il 29/5/2007, è stata vanamente invitata, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, comma 4, a fornire chiarimenti, ed a esibire documentazione e scritture contabili, sicchè del tutto legittimamente l'Ufficio, in mancanza di dati utili all'accertamento, imputabile al contribuente, aveva fatto uso della presunzione secondo la quale la plusvalenza realizzata, quale reddito d'impresa da imputare ai soci nell'anno d'imposta 2001, è pari al valore di cessione dello stabilimento balneare pontino, e cioè all'intero importo del corrispettivo (comprensivo di avviamento e beni strumentali) indicato nell'atto di cessione.

La ratio decidendi della sentenza di appello, secondo cui per la quantificazione del reddito da plusvalenza bastano i dati ricavabili dal libro giornale, avuto riguardo al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 54, (ratione temporis vigente), non è corretta, in quanto la CTR ha accolto una nozione di plusvalenza formata senza la prova, a carico del contribuente, dell'esistenza di costi non ancora ammortizzati, quanto ai beni strumentali ceduti, che, in difetto di detta prova, rientrano a pieno titolo nella base reddituale tassabile, in ragione del corrispettivo percepito per il trasferimento degli stessi.

Il reddito da plusvalenza, infatti, va determinato sulla base della differenza tra il corrispettivo percepito ed il costo non assorbito dagli ammortamenti, cioè il costo dei beni strumentali incrementato e ridotto dalle variazioni derivanti dall'applicazione delle norme fiscali, sicchè per escludere dal calcolo taluni dei beni ceduti occorre la prova, a carico del contribuente, che essi ineriscono a costi non ancora ammortizzati, prova da fornire documentale, senz'altro ricavabile dal registro dei beni ammortizzabili, registro com'è noto non richiesto dalla disciplina civilistica, ma da quella fiscale (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 16), che viene tenuto al fine di poter dedurre dal reddito d'esercizio le quote di ammortamento, le quali devono risultare imputate al conto economico (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 75), pena l'indeducibilità dal reddito d'impresa.

L'erroneità del richiamo della CTR alla sufficienza del libro giornale appare ancora più evidente ove si consideri che la questione della corretta rappresentazione documentale dei costi non ancora ammortizzati, ancorchè da verificare in coerenza con il regime contabile afferente all'impresa del soggetto cedente, risulta nella sostanza pretermessa, atteso che la sentenza impugnata non fornisce alcuna spiegazione al riguardo, nè tantomeno chiarisce perchè siano superabili le presunzioni di cui si è avvalso l'Ufficio con riferimento non solo al comportamento omissivo tenuto nella fase amministrativa dal contribuente medesimo, ma alla circostanza che la S. di L.F. & C. s.a.s., non aveva dichiarato alcuna plusvalenza per l'anno d'imposta 2001, pur risultando dal bilancio di esercizio dell'anno 2001 una plusvalenza da cessione d'azienda di Lire 33.783.118, nonchè al fatto che nel Modello Unico 2002, quadro RF, alla voce "Plusvalenze e sopravvenienze attive", non viene indicato alcun importo, e ciò non di meno conclude per la legittimità dell'abbattimento del risultato reddituale rispetto al valore accertato dall'Amministrazione finanziaria.

La decisione della CTR appare erronea anche in punto di incidenza delle perdite di esercizio della società S. di L.F. & C., riferite agli anni 1997 e 1998, secondo il contribuente utilizzabili per determinare in diminuzione il reddito da plusvalenza, in quanto la ratio decidendi ruota attorno alla affermazione che spetta all'Ufficio provare, "mediante le dichiarazioni dei redditi in suo possesso", la eventuale falsità di quanto dichiarato dalla società medesima.

Gli assunti dell'Ufficio, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello, trovano invece riscontro proprio nelle presunzioni probatorie derivanti dalle dichiarazioni, e dalla mancata risposta del contribuente all'invito a fornire spiegazioni e ad esibire documenti e libri contabili, come previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4, spettando al socio contribuente che intende far valere perdite costituenti minusvalenze deducibili l'onere di superare la contraria prova al riguardo.

In conclusione, il ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata cassata, e la causa va rinviata alla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale in diversa composizione procederà a nuovo esame della controversia, garantendo la trattazione unitaria per tutti i soggetti interessati (Cass. n. 3789/2018), uniformandosi agli enunciati principi, e provvedendo anche in ordine alle spese del presente giudizio di cassazione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 6 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 8 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza