

6929-17



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE V CIVILE

composta dai signori magistrati:

Stefano Bielli	presidente
Ernestino Luigi Bruschetta	consigliere
Giuseppe Fuochi Tinarelli	consigliere
Angelina-Maria Perrino	consigliere relatore
Lucio Luciotti	consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al numero 12560 del ruolo generale dell'anno 2012, proposto

da

Agenzia delle entrate, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

- ricorrente-

contro

s.p.a. (omissis), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentato e difeso, giusta procura speciale a margine del ricorso, dall'avv. (omissis), col quale elettivamente si domicilia in (omissis), presso lo studio dell'avv. (omissis)

- controricorrente-

Oggetto: Iva, irap e imposte dirette
Accertamento induttivo
Ricostruzione dei ricavi
Presupposti - Saldi attivi
di rivalutazione
Modalità d'imposizione.

RG 12560/12

UD 14/2/17

Ucc. 6929

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sede di (omissis), sezione 27°, depositata in data 4 aprile 2011, n. 70/27/11;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 14 febbraio 2017 dal consigliere Angelina-Maria Perrino;

sentito per l'agenzia l'avvocato dello Stato (omissis) ;

udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Tommaso Basile, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Fatti di causa.

In base ad un processo verbale di constatazione, l'agenzia delle entrate ha rettificato il reddito d'impresa della società relativamente all'anno d'imposta 2004, contestando la plusvalenza di euro 5.900,00, scaturente dalla cessione di un'autovettura al prezzo dichiarato di 1000,00 euro contro un valore di mercato di euro 6900,00; spese e rimborsi vari corrisposti al presidente del consiglio di amministrazione senza alcuna giustificazione, in assenza dei requisiti d'inerenza e certezza, che per di più duplicavano importi già corrisposti; spese per carburanti e lubrificanti, in ragione dell'omessa specificazione della targa del veicolo cui essi si riferivano, nonché della firma del gestore dell'impianto di distribuzione; spese di rappresentanza, erroneamente considerate come spese per viaggi, vitto ed alloggio; l'errata determinazione di deduzioni ai fini irap, nelle quali la società aveva fatto confluire i compensi per gli amministratori ed i relativi rimborsi, le imposte e gli accantonamenti vari, oltre a costi ulteriori; maggiori ricavi desunti dalla differenza tra il quantitativo massimo di grano lavorabile e quello massimo effettivamente lavorato in base alla capacità produttiva dell'impianto, nonché il rimborso a sette soci recedenti del valore della partecipazione da loro posseduta mediante

l'impiego, del quale ha dedotto l'improprietà, del fondo di riserva di cui alla l. n. 413/91.

La società ha impugnato il relativo avviso, ottenendone l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale. Quella regionale ha respinto l'appello dell'Ufficio; ha al riguardo dedotto l'insussistenza dei presupposti per l'accertamento con metodo analitico-induttivo, ha rimarcato la genericità della motivazione resa sul punto dell'avviso, ha sostenuto che l'Ufficio non ha provato i presupposti per procedere a tale tipo di accertamento, né ha fornito un compendio indiziario tale da assurgere al rango di presunzioni gravi, precise e concordanti; infine, ha affermato che correttamente è stata utilizzata per la liquidazione delle quote dei soci recedenti la riserva affrancata in base alla l. n. 413/91, in quanto in relazione al saldo attivo di rivalutazione di essa è stata corrisposta l'imposta sostitutiva contemplata dal 475° co. dell'art. 1 l. n. 311/04.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia per ottenerne la cassazione, che articola in quattro motivi, cui la società replica con controricorso.

Ragioni della decisione.

1.- Soltanto successivamente all'udienza è stata trasmessa dalla cancelleria la richiesta di rinvio proposta dal difensore della società per motivi di salute. Richiesta che ad ogni modo si presenta inidonea ad ottenere il rinvio.

Questa Corte (tra varie, Cass., ord. 17 ottobre 2014, n. 22094) ha sottolineato che, in linea generale, il giudizio di legittimità, siccome dominato dall'impulso ufficioso, è caratterizzato da marcate esigenze di stampo pubblicistico di pronta definizione della lite anche a prescindere dalla perdurante attività di parte. Con riferimento, poi, all'istanza di rinvio, la trattazione del giudizio di legittimità può subire rinvii per impedimento del difensore della parte, non solo a condizione

che l'impedimento, particolarmente serio, sia adeguatamente documentato, ma soprattutto e comunque purchè sia allegata -e documentata- una vera e propria impossibilità per il difensore impedito di farsi sostituire in questa sede. Il che non è accaduto nel caso in esame, in cui il difensore si è limitato, quanto all'impossibilità di nominare un sostituto, a sostenere che <<trattasi di causa di esclusiva conoscenza personale>>; circostanza, questa, che non integra la richiesta impossibilità.

2.- I *primi due motivi di ricorso*, entrambi proposti ex art. 360, 1° co., n. 5, c.p.c., da esaminare congiuntamente perché connessi, con i quali l'Agencia si duole della motivazione della sentenza impugnata in ordine, rispettivamente, alla tipologia dell'accertamento intrapreso (*primo motivo*), nonché alla sua motivazione (*secondo motivo*), sono inammissibili, perché non congruenti col contenuto della decisione.

Nonostante alcune improprietà di linguaggio, è indubbio che la Commissione tributaria regionale abbia qualificato l'accertamento come analitico-induttivo e non già come induttivo: lo si evince dal riferimento alla lettera d) del 1° comma dell'art. 39 del d.P.R. n. 600/73, che il giudice d'appello giustappone alla metodologia di accertamento analitico previsto dalle precedenti lettere a), b) e c), nonché dal richiamo della necessità che siano adottate presunzioni gravi, precise e concordanti, chiamate a sostenere l'accertamento analitico-induttivo e non già quello induttivo, per il quale sono sufficienti le cc.d.d. presunzioni supersemplici.

2.1.- In questo contesto, il *primo motivo di ricorso*, che punta sul fatto che l'accertamento è stato svolto in base al 1° co. del suddetto art. 39, al fine di contestare la statuizione della sentenza concernente l'affermata insussistenza dei presupposti dell'accertamento induttivo, risulta privo d'interesse ad agire.

Quanto al *secondo motivo di ricorso*, col quale si aggredisce la valutazione di genericità della motivazione dell'avviso di accertamento, si osserva che il giudice d'appello, allorché si è riferito alla <<*genericità con la quale l'Ufficio ha motivato l'accertamento*>>, ha, sia pure anche in questo caso impropriamente, motivato la propria valutazione d'illegittimità del ricorso al metodo di accertamento prescelto dall'amministrazione, non già di completezza dell'allegazione dell'atto: il che evidenzia l'inammissibilità della censura.

3.- È, invece, fondato il *terzo motivo di ricorso*, anch'esso proposto ex art. 360, 1° co., n. 5, c.p.c., col quale l'Agenzia denuncia l'insufficienza e l'illogicità della motivazione relativamente all'esame dei rilievi concernenti le spese ed i rimborsi, i costi per lavori di manutenzione e riparazione di fabbricati, le spese per carburanti e lubrificanti, le spese di rappresentanza e la determinazione della base imponibile dell'irap. Ciò in quanto non v'è traccia nella sentenza impugnata sinanche della descrizione di tali rilievi, della contestazione dei quali nell'avviso di accertamento e della riproposizione in appello da parte dell'Ufficio riferisce la stessa contribuente: la Commissione sul punto si è limitata per un verso a richiamare le motivazioni della sentenza di primo grado senza darne conto e, per altro verso, ad escludere che le presunzioni addotte dall'Ufficio fossero gravi, precise e concordanti.

Il motivo va in conseguenza accolto e la sentenza cassata per il profilo corrispondente, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione perchè riesamini la vicenda e regoli le spese.

4.- Col *quarto motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, 1° co., n. 3, c.p.c., l'Agenzia si duole della violazione e falsa applicazione dell'art. 26 l. n. 413/91, in relazione all'art. 1, co. 473°, 474° e 475° della l. n. 311/04, là dove il giudice d'appello

ha ritenuto illegittima la ripresa a tassazione della somma scaturente dall'utilizzo del fondo di riserva ex l. n. 413/91 per adempiere il debito nascente dal recesso dei soci.

Il fondo in questione è rappresentato dalla riserva costituita dal saldo attivo di rivalutazione in sospensione d'imposta disciplinato dall'art. 26 l. n. 413/91. L'art. 24 di quella legge aveva prescritto che le società per azioni dovessero rivalutare i fabbricati e le aree fabbricabili specificati nel successivo art. 25, acquisiti entro la data di chiusura dell'esercizio chiuso nel 1990 e risultanti dal bilancio a tale esercizio relativo; sull'importo di tale rivalutazione, a norma del 3° co. dell'art. 25, si era stabilito che fosse dovuta un'imposta sostitutiva di quella sui redditi, pari al 16 per cento. L'art. 26 della legge completava la disciplina disponendo che *<<il saldo attivo risultante dalla rivalutazione eseguita ai sensi degli articoli 24 e 25 deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione>>*. Si era anche previsto che la riserva, se non imputata al capitale, potesse essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni di cui al 2° ed al 3° comma dell'art. 2445 c.c. e che, se impiegata a coperture di perdite, comportasse l'effetto di non poter distribuire utili, *<<...fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, senza l'osservanza dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile>>* (art. 26, 2° co.); di contro, in caso di attribuzione del saldo attivo ai soci mediante riduzione della riserva (o anche mediante riduzione del capitale sociale o del fondo di dotazione o patrimoniale), *<<...le somme distribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente all'ammontare distribuito, concorrono a formare il reddito imponibile della società...>>* (art. 26, 3° co.). E sull'art. 26 l'Agenzia punta per censurare la sentenza impugnata,

rimarcando che la Commissione tributaria regionale non ha tenuto conto del divieto di diversa utilizzazione stabilito dal 1° co. dell'art. 26 ed ha trascurato che, in virtù della sua attribuzione ai soci recedenti, la quota, in base al successivo 3° co. della medesima norma, ha concorso a formare il reddito imponibile della società.

La tesi è infondata.

4.1.-Il fatto è che il saldo di rivalutazione in esame è stato successivamente preso nuovamente in considerazione dal legislatore, il quale (art. 1, 474° co., l. n. 311/04) ne ha previsto la -ulteriore- possibilità di affrancamento da imposta mediante il pagamento di una successiva imposta sostitutiva, la misura della quale è stata ridotta, rispetto alla fattispecie generale di affrancamento, in relazione alla quale è prevista nella misura del 10%, al 4%, in considerazione del fatto che questa riserva aveva già scontato in precedenza un'imposizione sostitutiva. In base alla nuova disciplina, la distribuzione dei saldi attivi di rivalutazione comporta, in mancanza di quest'ulteriore affrancamento, una variazione in aumento dell'imponibile IRES, in misura pari all'importo distribuito incrementato dell'imposta versata in passato, ma anche il riconoscimento alla società del credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva versata a norma dell'art. 25 l. n. 413/91. Nel caso, invece, in cui la società abbia proceduto all'ulteriore affrancamento, <<...i saldi attivi di cui al comma 474, assoggettati all'imposta sostitutiva, non concorrono a formare il reddito imponibile dell'impresa ovvero della società e dell'ente...>> e non è riconosciuto il suddetto credito d'imposta (art. 1, co. 475°, l. n. 311/04).

4.2.- Ciò comporta che l'affrancamento determinato dal versamento della seconda imposta sostitutiva determina il passaggio dei saldi di rivalutazione dallo stato di sospensione già contemplato dall'art. 26 l. n. 413/91 a quello di poste liberamente distribuibili o comunque utilizzabili. Essi, difatti, concorrendo, in

quanto riserva, a formare il patrimonio netto, ossia il valore del patrimonio di cui la società può disporre, contribuiscono a rappresentare i mezzi propri cui la società può attingere per adempiere i propri debiti, tra i quali si collocano quelli di liquidazione delle quote dei soci uscenti; inoltre, avendo scontato la seconda imposizione, che, appunto, è sostitutiva di altre ed esclude l'attribuzione del credito d'imposta corrispondente alla prima imposta sostitutiva versata, essi non vanno ulteriormente gravati da imposte dirette.

4.3.-Sono dunque destituiti di fondamento i due asseriti sui quali l'Agenzia costruisce la propria tesi, ossia il divieto di utilizzazione della riserva diversa da quelle enumerate dal 1° co. dell'art. 26 l. n. 413/91 e la sua soggezione ad imposizione ai fini delle imposte dirette, perché attribuita ai soci recedenti. Ne consegue il rigetto del motivo, con l'affermazione del seguente principio di diritto: *"Il saldo attivo di rivalutazione oggetto d'imposizione sostitutiva che sia affrancato mediante l'ulteriore imposizione sostitutiva prevista dalla legge finanziaria per il 2005 è posta liberamente utilizzabile e non assoggettabile ad ulteriore imposizione ai fini delle imposte dirette qualora impiegata per rimborsare ai soci recedenti il valore della rispettiva partecipazione"*.

Per questi motivi

la Corte:

dichiara inammissibili il primo ed il secondo motivo di ricorso, rigetta il quarto, accoglie il terzo, cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Puglia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 14 febbraio 2017.

L'estensore



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona
RG n. 12560/2013

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

17 MAR 2017



Il Funzionario Giudiziario
Marcello Baragona

Angelina-Maria Perrino estensore

Il presidente
