Ordinanza del 27/09/2022 n. 28169 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Agevolazioni per la piccola proprietà contadina - Decadenza - Scissione parziale nei cinque anni dall'acquisto.

Massima:

Non costituisce causa di decadenza dalle agevolazioni per la piccola proprietà contadina l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purché permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in un nuovo assetto organizzativo. Nel caso di specie, una società acquistava la proprietà di un terreno agricolo beneficiando delle agevolazioni fiscali previste in favore della piccola proprietà contadina e successivamente veniva effettuata un'operazione di scissione parziale mediante assegnazione del terreno alla società semplice scaturita dalla scissione stessa. Alla società veniva notificato avviso di liquidazione, con il quale l'Agenzia delle Entrate revocava le agevolazioni, recuperando le maggiori imposte di registro e ipotecaria, in quanto l'operazione societaria aveva determinato il venir meno della conduzione diretta del terreno (acquistato usufruendo delle agevolazioni) in base al disposto dell'art. 7, Legge n. 604/1954, secondo cui decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti effettuati in base alle agevolazioni, alieni volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso, ovvero cessi dal coltivarlo direttamente. E' da ritenersi legittima l'applicazione delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, così come per i fabbricati rurali per i quali ricorrano i requisiti di pertinenzialità rispetto ai terreni, in quanto la scissione parziale non costituisce, di per sé, un'operazione che determina la decadenza di tali agevolazioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE:

R. F.Lli Società Agricola S.A.S. di Società Agricola R. S.r.L., propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria

Regionale del Veneto aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 37/1/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Verona, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso proposto avverso avviso di liquidazione di imposta di registro ed ipotecaria annualità (------);

l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso ed ha proposto ricorso incidentale, affidato a due motivi;

la società ricorrente ha da ultimo depositato memoria difensiva.

CONSIDERATO CHE:

1.1. con il primo ed il secondo motivo di ricorso la ricorrente avanza censura ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per violazione dell'art. 2506 c.c., comma 1, della L. n. 604 del 1954, art. 7 e della L. n. 228 del 2001, art. 11, comma 3, e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale abbia confermato, nel merito, il rigetto del ricorso introduttivo, per revoca delle concesse agevolazioni delle imposte d'atto previste in favore della cd. piccola proprietà contadina, ritenendo che il conferimento a mezzo di scissione societaria di terreni agricoli rappresenti una delle ipotesi di trasferimento volontario prevista dalle agevolazioni in questione, vietando infatti la legge il trasferimento dei terreni entro il termine di cinque anni;

1.2. con il terzo motivo di ricorso la ricorrente avanza censura ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per violazione della L. n. 228 del 2001, art. 11, comma 3, e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale abbia omesso di rilevare che nel caso in esame era stato rispettato il dettato normativo in relazione al mantenimento della destinazione agricola del terreno ed alla cessione del terreno in favore di parenti entro il terzo grado o affini entro il secondo, avendo i tre fratelli R., imprenditori agricoli soci della società ricorrente, operato unicamente una scissione parziale mediante costituzione di una società semplice composta dai medesimi soci, con assegnazione in favore di quest'ultima del terreno in precedenza acquistato usufruendo delle suddette agevolazioni;

2.1. le prime due censure vanno esaminate congiuntamente, in quanto strettamente connesse;

2.2. come si legge nella sentenza impugnata e negli scritti difensivi delle parti, la vicenda che ha dato luogo all'adozione dell'avviso di accertamento impugnato, è la seguente: con atto registrato il 24.3.2007 la società ricorrente (con compagine societaria composta dai fratelli G., Gi., e R.L.), acquistava la proprietà di un terreno agricolo beneficiando delle agevolazioni fiscali previste in favore della cd. piccola proprietà contadina; in data 11.5.2010 la società effettuava un'operazione di scissione parziale mediante assegnazione del suddetto terreno ad Amfiori società semplice di R.G., Gi. e L.;

2.3. alla società ricorrente veniva quindi notificato avviso di liquidazione, con il quale l'Agenzia delle entrate revocava le concesse agevolazioni, recuperando le maggiori imposte di registro ed ipotecaria, in quanto l'operazione societaria aveva determinato il venir meno della conduzione diretta del terreno (acquistato usufruendo delle agevolazioni) sulla scorta di quanto disposto dal L. n. 604 del 1954, art. 7 secondo cui "decade dalle agevolazioni tributarie l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta il quale, prima che siano trascorsi cinque anni dagli acquisti fatti a

norma della presente legge, aliena volontariamente il fondo o i diritti parziali su di esso acquistati, ovvero cessa dal coltivarlo direttamente";

2.4. in punto di diritto, va preliminarmente evidenziato che nella disciplina dettata dagli art. 2504-septies c.c. (oggi art. 2506 c.c., comma 1, nel testo introdotto dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, art. 6), la scissione parziale di una società, consistente nel trasferimento (ora assegnazione) di parte del suo patrimonio ad una o più società, preesistenti o di nuova costituzione (come nel caso in esame), contro l'assegnazione delle azioni o delle quote di queste ultime ai soci della società scissa, si traduce in una fattispecie effettivamente traslativa, che comporta l'acquisizione da parte della nuova società di valori patrimoniali prima non esistenti nel suo patrimonio, sebbene detto trasferimento non determini l'estinzione della società scissa ed il subingresso di quella risultante dalla scissione nella totalità dei rapporti giuridici della prima, configurandosi invece come successione a titolo particolare nel diritto controverso, che, ove intervenga nel corso del giudizio, comporta l'applicabilità della disciplina di cui all'art. 111 c.p.c.., con la conseguente facoltà del successore di spiegare intervento nel giudizio e d'impugnare la sentenza eventualmente pronunciata nei confronti del dante causa (cfr. Cass. n. 5874/2012; Cass., Sez. Un., n. 23225/2016; Cass. n. 31313/2018; Cass. n. 13192/2019);

2.5. la società sorta dalla scissione parziale subentra, dunque, nel preesistente rapporto contrattuale facente capo a quella scissa, in virtù di una successione a titolo particolare nel diritto controverso (cfr. Cass. n. 13192/2019);

2.6. la scissione totale determina, invero, con la conclusione del suo iter procedimentale, l'estinzione della società scissa (con riguardo alla fusione, ma sulla base dei medesimi principi, cfr. Cass. S.U. n. 21970/2021), mentre nella scissione parziale, la società scissa rimane in vita e deve ridurre il patrimonio netto in misura corrispondente ai valori trasferiti alle (o alla) società beneficiaria;

2.7. sulla base dell'art. 2506 c.c. le caratteristiche rilevanti dell'operazione di scissione possono, pertanto, così riassumersi: l'operazione di scissione è una vicenda traslativa; la vicenda traslativa può essere a titolo universale o a titolo particolare; la vicenda traslativa trova causa nella sottoscrizione di azioni o quote di una o più società e nel conseguente conferimento di beni alla o alle società interessate; l'atto di sottoscrizione e di conferimento è opera degli organi della società che si scinde, ma le azioni o quote conseguenti al trasferimento non vengono assegnate alla società che si scinde, bensì ai suoi soci;

2.8. è opportuno peraltro evidenziare che, ancorchè il singolo bene sia parte del patrimonio o della quota di patrimonio trasferita mediante scissione, esso non costituisce direttamente l'oggetto del negozio traslativo, poichè quest'ultimo si identifica con il patrimonio o la quota di patrimonio, bene che l'ordinamento considera qualitativamente diverso dai beni che lo compongono;

2.9. ciò si verifica anche quando il bene formi la parte (quantitativamente) più rilevante del patrimonio trasferito, e, addirittura, quando esso sia l'unico bene oggetto di trasferimento, essendo il patrimonio costituito esclusivamente da esso, poichè, anche in quest'ultimo caso, il

bene in questione non viene in considerazione in quanto tale, ma in quanto patrimonio, sia nel negozio di scissione, sia nella valutazione che di esso fa la legge;

2.10. nell'evidenziare quindi la differenza che esiste fra il trasferimento di proprietà che avviene attraverso un'alienazione (compravendita) e la circolazione dei beni che è effetto della scissione e, più in generale, con riferimento al tipo di trasferimento che si realizza, tra la vendita o permuta di un bene e la sua assegnazione ad altra società attraverso la scissione, occorre rilevare che non si può sostituire la prestazione dell'attribuzione delle partecipazioni nelle società beneficiarie ai soci della società scissa con una prestazione pecuniaria (o una controprestazione in caso di permuta) a favore della società scissa, senza compromettere irrimediabilmente l'interesse che la società trasferente esprime nell'operazione;

2.11. come evidenziato in dottrina, alla luce della disciplina in materia, con la fusione e con la scissione non passano, infatti, alle beneficiarie singoli beni, rapporti o situazioni giuridiche, bensì, più propriamente, beni, rapporti e situazioni giuridiche così come organizzati nell'ambito della società originaria;

2.12. ne consegue che nelle operazioni di fusione e scissione, pur avendosi una modifica del "soggetto" a cui sono imputate determinate situazioni giuridiche, non muta però la "parte" dei rapporti giuridici ricompresi nel patrimonio che forma oggetto dell'operazione, poichè, da un punto di vista sostanziale, la titolarità delle situazioni giuridiche comprese nel patrimonio oggetto dell'operazione non muta per effetto delle stesse, non essendo ravvisabile una vicenda corrispondente all'"alienazione", che si caratterizza come un distacco del rapporto dalla sfera giuridica di un soggetto, giacchè la modificazione dell'intestazione soggettiva esprime valenza solo convenzionale;

2.13. anche con riguardo agli aspetti fiscali delle operazioni di scissione societaria mette conto dunque evidenziare che, sulla scorta del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 173 (di seguito denominato semplicemente TUIR), ai fini delle imposte sui redditi, è prevista la neutralità fiscale della scissione con riferimento sia alle società partecipanti (commi 1 e 2) sia ai soci della società scissa (comma 3);

2.14. in particolare, il comma 1 della disposizione in esame, stabilisce che la scissione totale o parziale di una società in altre preesistenti o di nuova costituzione non dà luogo a realizzo o distribuzione di plusvalenze o minusvalenze dei beni della società scissa, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore di avviamento;

2.15. la scissione è così tradizionalmente ascritta alla categoria generale delle cosiddette "operazioni sui soggetti di imposta", vale a dire quelle operazioni che non riguardano i singoli beni aziendali ma che estrinsecano i propri effetti direttamente sulla posizione giuridica dei contribuenti e ne determinano una vera e propria riorganizzazione;

2.16. con riguardo alla disciplina degli effetti delle operazioni di scissione sull'IVA, i passaggi di beni in dipendenza di scissioni non sono parimenti considerati cessioni di beni e, pertanto, costituiscono operazioni escluse da IVA (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2, comma 3);

2.17. proprio con riferimento alla L. n. 212 del 2000, art. 11, comma 1, lett. c), la stessa Agenzia delle entrate, in risposta ad istanza di interpello (Risposta 30 aprile 2021, n. 309), ha peraltro recentemente affermato che, sia relativamente al comparto delle imposte dirette che al comparto delle imposte indirette, la riorganizzazione societaria, avente ad oggetto un primo conferimento di terreni e fabbricati rurali pertinenziali utilizzati per l'esercizio dell'attività agricola attuato dai soci di una società semplice ed una successiva scissione parziale asimmetrica nei confronti di una società neo-costituita, non costituisce un'operazione abusiva ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-bis non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito;

2.18. in particolare, in quanto alle imposte indirette, in sede di conferimento dei terreni alla società beneficiaria (avente medesima natura di società semplice agricola), si è ritenuta ammissibile l'applicazione delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, così come per i fabbricati rurali per i quali ricorrevano i requisiti di pertinenzialità rispetto a tali terreni, ed è stato affermato che la scissione parziale non costituisce, di per sè, un'operazione che determina la decadenza di tali agevolazioni;

2.19. quanto sin qui affermato conduce dunque a ritenere che non costituisca causa di decadenza dalle agevolazioni per la proprietà coltivatrice l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purchè permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione;

2.20. nel caso di specie, ciò non è contestato in quanto i terreni di proprietà della società ricorrente risultano essere stati assegnati ad una società agricola composta dai medesimi soci, tutti imprenditori agricoli;

2.21. le doglianze dell'Ufficio circa la sussistenza, in ogni caso, dei presupposti della decadenza in virtù del successivo affitto di parte dei terreni da parte della società beneficiaria in favore della società scissa, oltre che inammissibili per difetto di specificità (non essendo stati trascritti, in parte qua, l'atto di appello e le controdeduzioni dell'appellata), sono anche infondate avendo questa Corte già affermato che, in tema di agevolazioni di cui alla piccola proprietà contadina, l'esclusione della decadenza dai benefici, ai sensi del D.Lgs. n. 228 del 2001, art. 11 opera anche nelle ipotesi in cui l'affitto o la vendita vengano effettuate a favore di una società, sia essa di persone che di capitali, il cui oggetto sociale sia riconducibile all'art. 2135 c.c., e che abbia una compagine societaria composta esclusivamente da soci legati da rapporto coniugale, di parentela entro il terzo grado o di affinità entro il secondo, con l'originario beneficiario dell'agevolazione (cfr. Cass. n. 15905/2022), ipotesi che ricorre nel presente caso, come dianzi illustrato;

2.22. va pertanto affermato il seguente principio di diritto: "Non costituisce causa di decadenza dalle agevolazioni per la cd. piccola proprietà contadina l'operazione di scissione parziale effettuata entro cinque anni dall'acquisto dei terreni agricoli, purchè permangano, in capo alla società beneficiaria, gli altri requisiti cui risulta subordinato il trattamento agevolativo in questione, concretizzando l'operazione di scissione una vicenda meramente evolutiva del medesimo soggetto, sia pure in nuovo assetto organizzativo";

2.23. in applicazione di tale principio vanno accolti i primi due motivi di ricorso, con assorbimento del terzo motivo;

3.1. con il primo motivo di ricorso incidentale condizionato l'Agenzia delle entrate denuncia violazione di norme di diritto (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 16, 20 e 22) e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale abbia erroneamente affermato che l'iscrizione a ruolo del ricorso introduttivo era stata effettuata successivamente alla notifica del ricorso, sebbene fosse dimostrato agli atti che il ricorso era stato spedito alla Commissione Tributaria Provinciale in data 19.12.2012 e ricevuto in data 24.12.2012, e che fosse stato spedito per la notifica all'Ufficio in data 20.12.2012;

3.2. la doglianza è infondata;

3.3. nel processo tributario il deposito del ricorso in data anteriore a quella della sua notifica alla controparte non rende inammissibile il ricorso, sempre che la notifica sia effettuata nel rispetto del termine fissato per la proposizione del ricorso, atteso che il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 22, ricollegando la sanzione dell'improcedibilità dell'impugnazione unicamente all'inutile scadenza del termine da esso previsto per il deposito del ricorso, decorrente dalla notifica e/o dalla comunicazione del ricorso stesso, consente di ravvisare nell'inversione dell'ordine temporale tra le attività volte all'instaurazione del contraddittorio tra le parti e tra queste ed il giudice una mera irregolarità, che resta sanata ogni qual volta debba ritenersi raggiunto lo scopo del meccanismo processuale in questione, avendo le parti avuto la possibilità di attuare le proprie difese (cfr. Cass. nn. 27117/2016, 13159/2014);

4.1. con il secondo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate denuncia violazione di norme di diritto (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 3, e art. 18, commi 3 e 4) e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale abbia erroneamente affermato che la nomina del difensore poteva anche seguire la proposizione del ricorso, risultando inammissibile il ricorso presentato personalmente dal contribuente solo se non venga ottemperato all'invito della Commissione di munirsi del difensore;

4.2. la censura va parimenti disattesa;

4.3. si richiama sul punto l'orientamento espresso da questa Corte (cfr. Cass. SU n. 22601/2004; conf. Cass. nn. 13346/2017, 23315/2013, 27035/2005) secondo cui nel processo tributario il giudice chiamato a conoscere di una controversia di valore superiore a Lire 5.000.000, a norma del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 12, comma 5, e art. 18, commi 3 e 4, è tenuto a disporre che l'attore parte privata che stia in giudizio senza assistenza tecnica si munisca di essa, conferendo incarico a difensore abilitato, con la conseguenza che l'inammissibilità del ricorso può essere dichiarata solo a seguito della mancata esecuzione di tale ordine, essendo una siffatta lettura delle disposizioni del D.Lgs. n. 546 del 1992 l'unica conforme a Costituzione, secondo la sent. n. 189 del 2000 della Corte costituzionale, non rinvenendosi interpretazioni alternative che assicurino effettività alla tutela del diritto fondamentale di difesa nel processo ed adeguata tutela contro gli atti della P.A., alla stregua degli artt. 24 e 113 Cost., ove si consideri la peculiarità del processo tributario (che, dovendo essere introdotto attraverso un meccanismo impugnatorio di determinati atti impositivi, da esercitarsi entro brevissimi termini di decadenza,

già comporta, rispetto al modello classico del processo civile, fortissime compressioni di quelle garanzie costituzionali);

5.1. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, va accolto il primo ed il secondo motivo di ricorso principale, assorbito il terzo e respinto il ricorso incidentale;

5.2. la sentenza va conseguentemente cassata in relazione ai motivi accolti e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con l'accoglimento del ricorso introduttivo;

6. avuto riguardo alla parziale novità delle questioni affrontate e in considerazione dell'epoca in cui si è consolidata la giurisprudenza citata, si ravvisano i presupposti per l'integrale compensazione delle spese di merito e delle spese di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso principale, assorbito il terzo motivo; rigetta il ricorso incidentale dell'Agenzia delle entrate; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della contribuente; compensa tra le parti le spese processuali dei gradi di merito e di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 13 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza