Sentenza del 05/04/2022 n. 10891 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

I contribuenti hanno impugnato gli avvisi di liquidazione a loro notificati per maggiore Imposta di Successione del de cuius B.R. deceduto in data (XXXX), di cui sono rispettivamente moglie e figli. Il primo avviso n. 13/09990/00470 notificato il 23 maggio 2014 si riferisce alla liquidazione della imposta di successione per la voce passività deducibili, consistenti in finanziamenti bancari, deducibilità che l'ufficio ha disconosciuto ritenendo non sussistenti i presupposti di cui al D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 21 e 23; il secondo avviso, n. 2013/9990-470 notificato in data 27 ottobre 2014, si riferisce alla mancata inclusione nell'attivo ereditario di un credito per Euro 5.826,529,00 vantato dal de cuius nei confronti della società di famiglia GB Hxxxxx s.r.l.

Con riguardo al primo avviso (maggio 2014)i ricorrenti hanno dedotto che il defunto aveva dato vita una forma di investimento complessa consistente nella richiesta di finanziamenti per l'acquisto di lotti di obbligazioni garantiti da pegno rotativo costituito in favore di istituti bancari e avente ad oggetto i medesimi titoli acquistati con disponibilità liquide; con riguardo al secondo avviso (ottobre 2014) i contribuenti hanno dedotto che con un plico in busta aperta, avente data certa attestata dal timbro postale del 3 aprile 2013 il de cuius li aveva informati dell'esistenza di un credito da lui vantato nei confronti della Holding, che intendeva ripartire tra gli eredi al fine di sistemare talune posizioni debitorie e creditorie intercorrenti tra gli stessi (in particolare il debito per l'acquisto di quote sociali della Holding, con atto del 7 aprile 2013), proposta contrattuale che essi hanno accettato il 15 aprile 2013 e cioè dopo la morte del B..

Il giudice di primo grado ha accolto i ricorsi relativi al primo avviso di liquidazione (deduzioni passività) e ha rigettato i ricorsi avverso l'avviso di liquidazione riguardante il preteso credito nei confronti della società che il de cuius avrebbe ripartito tra gli eredi, compensandolo con il debito per l'acquisto delle quote societarie.

I contribuenti hanno proposto appello soltanto avverso il capo della sentenza che riguarda il secondo avviso. L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello incidentale per il disconoscimento delle passività bancarie quali passività dell'asse ereditario. La Commissione Tributaria Regionale ha accolto l'appello principale e rigettato l'appello incidentale, quanto a quest'ultimo, sul rilievo che gli eredi abbiano dimostrato le passività deducibili e cioè che i finanziamenti sono stati concessi a copertura delle gestioni patrimoniali nelle forme previste dal D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 23. Sull'appello principale la Commissione Regionale afferma che il trasferimento del credito si è e perfezionato prima della morte del de cuius, avvenuta in data (XXXXX), mediante lettere che con data certa dimostrano "una chiara e incontrovertibile volontà testamentaria" e cioè

l'intenzione di trasferire immediatamente il credito, così come risulta anche dalle scritture contabili della società; ritiene pertanto non corretta l'affermazione dell'ufficio, secondo il quale l'acquisto delle quote sociali della holding familiare da parte del de cuius, con negozio del 7 marzo 2013 fosse finalizzata innalzare le quote di partecipazione al 53% in modo da ottenere l'esenzione del cespite in caso di successione.

Avverso la predetta sentenza propone il ricorso l'Agenzia delle Entrate affidandosi a quattro motivi. I contribuenti si sono costituiti con controricorso e hanno depositato memoria. Il Procuratore generale ha concluso per l'accoglimento del terzo motivo del ricorso principale.

La causa è stata trattata alla udienza del 1 febbraio 2022.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo del ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta la nullità della sentenza o del procedimento ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61 e dell'art. 132 c.p.c.. La parte deduce la totale assenza di motivazione in ordine al rigetto dell'appello incidentale dell'Amministrazione finanziaria, afferente la non deducibilità delle passività dell'eredità.

Il motivo è inammissibile.

Con il predetto motivo si tende a sollecitare, sotto veste di censura di nullità della sentenza, la rivalutazione in fatto sugli elementi di prova già esaminati dal giudice d'appello; secondo la Commissione Regionale infatti le parti hanno provato per tabulas la sussistenza delle passività e che le stesse avevano le caratteristiche delle passività deducibili, affermando che "la documentazione in atti dimostra in maniera incontrovertibile che i finanziamenti sono stati concessi a copertura delle gestioni patrimoniali nelle forme previste dal citato D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 23, comma 2". Pertanto il giudice d'appello ha esplicitato le ragioni della decisione, facendo riferimento alla documentazione versata in atti, ed esprimendo un percorso argomentativo idoneo a rendere lè note le ragioni della decisione, pur se estremamente sintetico, ma comunque adeguato non essendo necessario esaminare tutte le allegazioni delle parti (Cass. 3126 del 09/02/2021). Il motivo di ricorso consiste essenzialmente nella contestazione della idoneità della documentazione esaminata a dimostrare che si trattasse di passività deducibili, con il che si sollecita la revisione della valutazione delle risultanze probatorie, così come la scelta di quelle fra esse ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, che postula un apprezzamento di fatto riservato in via esclusiva al giudice del merito il quale, nel porre a fondamento del proprio convincimento e della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre e nel privilegiare una ricostruzione circostanziale a scapito di altre (pur astrattamente possibili), non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere peraltro tenuto ad affrontare e discutere ogni singola risultanza processuale ovvero a confutare qualsiasi deduzione difensiva (Cass. 16/06/2011, n. 13177; Cass. 05/10/2006 n. 21412 Cass., 19/07/2021, n. 20553; Cass.I, 14/06/2021, n. 16747)

2.- Con il secondo motivo di ricorso si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), con

riferimento alla inidoneità della documentazione bancaria a dimostrare il nesso di inerenza fra le passività dedotte e le attività denunziate. Si tratta dello stesso motivo di cui al punto 1 riproposto sotto il profilo della censura di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, e che sconta la stessa ragione di inammissibilità (revisione giudizio di fatto). Si deve peraltro osservare che sul punto vi è una decisone conforme nel doppio grado di merito perchè le passività sono state considerate deducibili sia in primo che in secondo grado, e pertanto il motivo è inammissibile anche sotto questo ulteriore profilo (Cass.24395/2020; Cass. 26774/2016).

3.- Con il terzo motivo del ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione di legge ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), con riferimento al D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, artt. 8 e 9, e degli artt. 459, 782, 1260 e 1362 c.c., per l'accoglimento dell'appello principale degli eredi relativo al credito di Euro 5.826.529,00 verso G.B. Hxxxx S.r.l., che la sentenza della Commissione Tributaria Regionale ha riconosciuto essere stato ceduto dal de cuius agli eredi con atto di data certa anteriore all'apertura della successione e, come tale, non ricompreso nell'asse ereditario. L'Agenzia deduce che l'atto era, in realtà, una proposta unilaterale proveniente dal de cuius di compensare il credito da lui vantato nei confronti della società con quanto dovuto per l'acquisto delle quote sociali dai suoi familiari proposta che è stata accettata dopo la morte del de cuius; di conseguenza il patto di compensazione non può ritenersi perfezionato.

Il motivo è fondato.

La Commissione Tributaria ha ritenuto che il trasferimento del credito si fosse perfezionato prima della morte del de cuius "mediante una chiara e incontrovertibile volontà testamentaria rappresentata dalle lettere con data certa, dimostrata dal timbro postale di trasferire immediatamente il credito così come dimostrato anche dalle scritture contabili della società che effettuato in giroconti in data 3 aprile prima della morte".

Il giudice d'appello erra a ritenere che con la lettera inviata poco prima della sua morte B.R. abbia operato un trasferimento del credito, in quanto avrebbe espresso - a giudizio della Commissione - "una chiara e incontrovertibile volontà testamentaria" senza verificare se la lettera presentasse i requisiti del testamento, segnatamente di quello olografo, che ai sensi dell'art. 602 c.p.c., deve essere scritto per intero, datato e sottoscritto di mano del testatore; requisiti che invero la lettera in questione, scansionata a pagina 24 del ricorso, non presenta perchè scritta a macchina. Il primo errore in cui incorre la CTR è quindi quello di ritenere che la volontà testamentaria possa manifestarsi in forma libera e cioè senza l'osservanza delle forme previste dagli artt. 601 c.c. e ss.; il testamento è infatti il negozio giuridico formale per eccellenza, nè è consentito, nel nostro ordinamento, esprimere una volontà testamentaria in un contratto, stante il divieto di patti successori posto dall'art. 458 c.c.. Inoltre la CTR incorre in un altro rilevante errore che è quello di ritenere che una disposizione testamentaria possa produrre i suoi effetti e segnatamente il trasferimento di un diritto dal de cuius all'erede (o legatario) prima della morte del de cuius stesso, mentre tutti i trasferimenti mortis causa, siano essi a titolo universale che particolare, proprio perchè traggono titolo dall'evento morte, producono effetti dopo il decesso del dante causa e non prima.

Come si evince dal testo del documento scansionato (pag. 24 del ricorso) e come è pacifico tra le parti questa lettera si proponeva una (parziale) datio in solutum rispetto al prezzo di acquisto da

parte di B.R. (il de cuius) di quote della GB Hxxxxx: in essa infatti così si esprime il B. "Il credito da me vantato nei confronti della società che ti sto trasferendo con la presente missiva costituisce un'anticipazione di parte del prezzo che verrà stabilito nel prossimo atto"; è altresì pacifico che detta proposta di pagamento tramite cessione di credito è stata accettata dagli eredi dopo la morte del de cuius, e ciò significa che, non perfezionato l'accordo di datio in solutum tra le parti a cagione della previa morte di una di esse, è venuta meno anche la causa del trasferimento da intendersi pertanto come mai avvenuto, nonostante la volontà espressa in tal senso da de cuuis, che per produrre l'effetto giuridico del trasferimento avrebbe dovuto saldarsi con quella delle altre parti dell'accordo prima della sua morte. Nè può ritenersi, come deducono i ricorrenti, che vi sia stata una accettazione tacita della proposta del 3 aprile, in virtù del silenzio, da ritenersi significativo, dati i rapporti tra le parti. Il silenzio può acquistare valore significativo quando vi sia, in relazione alle particolari circostanze, un "dovere di parlare" (Cass. 6162 del 16/03/2007). Si deve quindi rilevare che tra la proposta (3 aprile) di pagare il prezzo della futura cessione di quote tramite il credito in oggetto, e la tardiva accettazione da parte degli eredi (15 aprile), è intervenuto l'atto di acquisto quote del 7 aprile 2013, e non risulta che in quella sede gli attuali ricorrenti abbiano accettato come mezzo di pagamento quello già proposto dal loro dante causa con la missiva del 3 aprile, anzi le stesse parti affermano che tale precisazione sarebbe stata superflua avendo le parti già regolato l'acconto prezzo. Così non è, perchè la datio in solutum è un mezzo di pagamento che deve essere accettato dal creditore; avendo le parti concluso in data 7 aprile un negozio che non recepiva la proposta del 3 aprile, il dovere di parlare si configura in senso opposto a quello invocato dai controricorrenti: essi avrebbero dovuto raggiungere con il de cuius un accordo modificativo della volontà espressa nell'atto del 7 aprile prima della sua morte.

Irrilevante pertanto che le scritture contabili della società riportino dei giroconti in data antecedente alla morte del B. atteso che è ben possibile che nei libri societari vengano erroneamente registrate negoziazioni non avvenute o prive di causa.

4.- Con il quarto motivo del ricorso si lamenta la violazione o falsa applicazione di legge ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), segnatamente del D.Lgs. n. 346 del 1990, artt. 3 e 22, con riferimento al riconoscimento, quale passività deducibile, del debito del de cuius conseguente all'acquisto delle partecipazioni societarie nella G.B. Hxxxxx S.r.l. Il che si sarebbe dovuto escludere in quanto la partecipazione societaria acquistata dal de cuius aveva goduto del regime di esenzione dall'imposta di successione per continuità aziendale D.Lgs. n. 346 del 1990 ex art. 3, comma 4-ter.

L'Agenzia deduce che l'acquisto delle partecipazioni societarie da parte di B.R. poco prima della sua morte ha avuto l'effetto di innalzare al 53% la sua quota di partecipazione nella s.r.l. con conseguente possibilità degli eredi di richiedere il regime di esenzione dell'imposta di successione sul trasferimento mortis causa di quote sociali e che tale esenzione è stata effettivamente richiesta dagli eredi; di conseguenza poichè il valore delle quote societarie non è rientrato tra i beni compresi nell'attivo ereditario ai fini della liquidazione dell'imposta di successione correlativamente il connesso debito per l'acquisto delle predette quote non era deducibile.

Il motivo è fondato.

Il principio invocato dall'agenza è corretto poichè il D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 22, dispone che non sono deducibili i debiti contratti per l'acquisto di beni o di diritti non compresi nell'attivo ereditario; ai sensi del D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 9, l'attivo ereditario (ai fini fiscali) è costituito da tutti i beni e i diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti all'imposta a norma degli artt. 2, 3, 12 e 13. Da ciò consegue che non possono dedursi i debiti contratti per acquistare le quote per le quali è stato chiesto il regime di esenzione dell'imposta di successione sul trasferimento delle quote stesse, ai sensi dello stesso D.Lgs., art. 3, e che, pertanto, ai fini della liquidazione dell'imposta non vengono compresi nell'attivo ereditario.

Ne consegue, rigettati il primo e il secondo motivo, in accoglimento del terzo e del quarto, la cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto può decidersi il merito della controversia, rigettando l'originario ricorso dei contribuenti con riferimento al secondo avviso di accertamento (2013-9990-470).

In ragione della reciproca soccombenza si compensano interamente tra le parti le spese del doppio grado di merito e del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo e secondo motivo di ricorso, accoglie il terzo ed il quarto, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito la controversia, rigetta l'originario ricorso dei contribuenti con riferimento al secondo avviso di accertamento notificato in data 27 ottobre 2014 n. 20139990470.

Compensa interamente tra le parti le spese del doppio grado di merito e del giudizio di legittimità Così deciso in Roma, Camera di Consiglio, il 1 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza