Sentenza del 11/02/2022 n. 4444 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. M.A. ricorre con tre motivi contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza n. 84/25/13 123/1113 della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, pronunciata in data 29 gennaio 2013, depositata il 5 novembre 2013 e non notificata, che ha accolto l'appello dell'ufficio, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento per maggiori Irpef ed Irap in relazione all'anno di imposta 2007.

2. Con la sentenza impugnata, la C.t.r. rilevava in fatto: "In data 19/03/2009 l'agenzia delle Entrate notificava avviso di accertamento per Irap, Irpef e contributi previdenziali per l'anno d'imposta 2007. Il sig. M. è subentrato mortis causa alla propria moglie nel possesso dell'azienda, detenuta dalla de cuius fin dal 1974, e la cui cessione ha originato la plusvalenza. Al decesso della sig.ra B., senza soluzione di continuità, l'azienda è caduta in successione in capo al M., avendo i figli coeredi rinunciato all'eredità. Con l'avviso di accertamento, l'Ufficio ha rettificato i redditi di fabbricati e di impresa indicati dal contribuente nella dichiarazione annuale dei redditi per il periodo d'imposta 2007. Più precisamente l'Ufficio contestava al ricorrente l'applicazione, in relazione ad una plusvalenza, del regime di tassazione separata previsto dall'art. 17, comma 1, lett. g), del T.u.i.r. in luogo del regime di tassazione ordinaria. Inoltre il sig. M. non era in possesso dei requisiti soggettivi prescritti dalla norma applicata, ovvero non era in possesso dell'azienda, ereditata da meno di 5 anni, essendo la consorte deceduta da soli due anni. Con ricorso alla C.t.p. di Venezia, il M. chiedeva il riconoscimento della corretta applicazione del regime di tassazione separata di cui all'art. 17, comma 1, lett. g) del T.u.i.r. e l'inapplicabilità delle sanzioni ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3. Concludeva chiedendo la dichiarazione di illegittimità e l'annullamento dell'avviso di accertamento e la disapplicazione delle sanzioni irrogate. L'Ufficio controdeduceva alle eccezioni sollevate dal contribuente contestandole in toto, in quanto prive di qualsiasi fondamento giuridico. La C.t.p. accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso di accertamento. Propone appello l'Ufficio eccependo la violazione e falsa applicazione dell'art. 17 del T.u.i.r.; la violazione e falsa applicazione L. n. 212 del 2000, art. 10; l'omessa pronuncia in merito ai maggiori redditi di fabbricati accertati. Evidenzia che il possesso continua nell'erede con effetto dall'apertura della successione e che la norma invocata non può essere applicata atteso che il contribuente non possiede l'elemento oggettivo previsto dalla norma e cioè la mancanza del possesso da oltre 5 anni".

3. La Commissione osservava in diritto: "L'art. 17 del T.u.i.r. regola il trattamento fiscale della tassazione separata con riferimento a cessioni onerose avvenute nel quinquennio precedente;

nessuna indicazione per quanto concerne l'acquisizione di azienda per successione. Anche l'art. 68 T.u.i.r., nell'elencare le modalità per la costituzione di plusvalenza, non fa alcun riferimento ad acquisizioni per successione, riconoscendo le plusvalenze solamente in presenza di cessioni a titolo oneroso. Nel caso che ci occupa l'acquisto della titolarità dell'azienda da parte del sig. M., decorre dal momento in cui si è aperta la successione, momento da cui far decorrere i 5 anni di possesso per l'applicazione della normativa sulla plusvalenza. Nel caso di specie mancano i requisiti oggettivi (trasferimento a titolo oneroso e possesso oltre i 5 anni) per l'applicazione dell'art. 68 T.u.i.r.".

4. A seguito del ricorso, l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 3 dicembre 2020, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c., e art. 380 bis 1 c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato memoria.

Successivamente, la difesa del contribuente, adducendo il decesso di quest'ultimo, chiedeva rinvio per produrre documentazione attestante l'adesione alla definizione agevolata della lite.

La Corte, con ordinanza del 3/12/2020 rinviava a nuovo ruolo, concedendo al contribuente termine per il deposito della documentazione.

Il ricorso è stato fissato per l'udienza pubblica del 7 dicembre 2021.

Il Procuratore generale, T. B., ha depositato requisitoria scritta, con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.1. Preliminarmente, deve rilevarsi che nel giudizio di cassazione, in considerazione della particolare struttura e della disciplina del procedimento di legittimità, non è applicabile l'istituto dell'interruzione del processo, con la conseguenza che la morte di una delle parti, intervenuta dopo la rituale instaurazione del giudizio, non assume alcun rilievo (cfr. Cass. n. 1757/2016).

Passando al merito, la fattispecie ha ad oggetto l'impugnativa dell'avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2007, con cui l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che non fosse applicabile la tassazione separata, di cui all'art. 17, lett. g) T.u.i.r., alla plusvalenza realizzata dal sig. M.A. in conseguenza della cessione dell'azienda, che gli era pervenuta per successione alla moglie B.E., deceduta il (XXXXXX).

Con il primo motivo, il ricorrente denunzia la violazione ed errata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57 e dell'art. 100 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

Secondo il contribuente, sarebbe inammissibile, perchè proposta per la prima volta in appello, l'eccezione dell'Ufficio, secondo cui la nozione di possesso recepita dall'art. 17 T.u.i.r. dovrebbe intendersi riferita all'effettiva titolarità dell'azienda, che farebbe capo al sig. M. solo dal

momento dell'apertura della successione della moglie; di conseguenza, il giudice di appello avrebbe dovuto rilevare la definitività dell'accertamento sulla durata ultraquinquennale (pari a 32 anni) del possesso dell'azienda da parte del contribuente, dovendosi sommare quello della de cuius a quello dell'erede, ai sensi dell'art. 1146 c.c..

L'appello dell'Ufficio, quindi, sarebbe stato inammissibile per carenza di interesse.

Il motivo è infondato, in quanto la contestazione in ordine all'elemento oggettivo del possesso ultraquinquennale da parte dell'Ufficio era idonea a ricomprendere anche l'eccezione sulla portata della nozione di possesso adottata dalla norma in oggetto.

Pertanto, non si ravvisa la novità dell'eccezione, nè la definitività della pronuncia in ordine alla sussistenza dei requisiti oggettivi di applicazione della norma, la cui esistenza era stata contestata dall'Ufficio con l'avviso di accertamento e con le deduzioni successivamente reiterate nel giudizio di primo grado ed in appello.

Come si è detto "nel processo tributario, la parte resistente la quale, in primo grado, si sia limitata ad una contestazione generica del ricorso può rendere specifica la stessa in sede di gravame poichè il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2, riguarda solo le eccezioni in senso stretto e non anche le mere difese, che non introducono nuovi temi di indagine" (Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 12651 del 23/05/2018).

Nel caso di specie, l'argomentazione, esplicitata con l'atto di appello, secondo cui la nozione di possesso recepita dall'art. 17 T.u.i.r. dovrebbe intendersi riferita all'effettiva titolarità dell'azienda, che farebbe capo al sig. M. solo dal momento dell'apertura della successione della moglie, costituisce una mera specificazione delle ragioni poste a base dell'avviso di accertamento e reiterate in giudizio consistenti nella mancanza dei requisiti oggettivi (trasferimento a titolo oneroso e possesso oltre i 5 anni) per l'applicazione dell'art. 68 T.u.i.r..

Con il secondo motivo, il ricorrente denunzia la violazione ed errata applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 17, comma 1, lett. g), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Il motivo è fondato e va accolto, con conseguente assorbimento del terzo relativo all'omessa pronuncia sulla domanda di disapplicazione delle sanzioni.

L'art. 17 T.u.i.r. prevede: "L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi (...):

g) plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni".

La nozione di possesso richiamata dalla norma coincide con quella civilistica ed è disciplinata dalle norme del codice civile, secondo cui, in base all'art. 1146 c.c., "il possesso continua nell'erede, con effetto dall'apertura della successione", senza soluzione di continuità.

Tale interpretazione risulta coerente con la ratio dell'art. 17 citato, che mira ad attenuare l'imposizione sui redditi a formazione pluriennale (in questo caso la plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso dell'azienda); ciò in quanto l'erede prosegue nel possesso e nell'attività del de cuius (nel caso di specie, la moglie del contribuente, che aveva posseduto l'azienda per molti anni fino alla morte), realizzando al momento dell'alienazione il reddito che si è formato nel tempo.

La lettura della norma in oggetto va coordinata con ulteriori disposizioni del T.u.i.r., in particolare, con l'art. 67 T.u.i.r., che prevede: "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, nè in relazione alla qualità di lavoratore dipendente (...):

h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di successiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58".

Ai sensi dell'art. 58 del T.u.i.r., "Per le plusvalenze derivanti da cessione delle aziende, le disposizioni dell'art. 86, comma 4 non si applicano quando è richiesta la tassazione separata a norma dell'art. 17, comma 2. Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell'azienda stessa; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. I criteri di cui al periodo precedente si applicano anche qualora, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, la predetta azienda resti acquisita da uno solo di essi".

Pertanto, la continuità dei valori fiscali, cui la norma sopra citata fa riferimento, consente la cumulabilità dei periodi di possesso dell'erede e del suo dante causa, perchè non si sono verificati atti di realizzo della plusvalenza al momento della successione (in fattispecie diversa, relativa a cessioni infragruppo in regime di continuità dei valori fiscalmente rilevanti, questa Corte ha riconosciuto che vi era un regime particolare per i trasferimenti infragruppo di beni diversi da quelli che producono ricavi e plusvalenze esenti, che permetteva, per una migliore allocazione dei beni all'interno del gruppo, di effettuare le operazioni sospendendo, al momento della cessione interna, il pagamento dell'imposta sulla plusvalenza generatasi - vedi Cass. n. 12276/2021).

Argomenti in tal senso sembrano evincersi dalla prassi amministrativa, come ad esempio la risoluzione 14-2-2002, n. 42/E, in materia di cumulabilità dei periodi di possesso in caso di cessione di azienda per i conferimenti in regime di neutralità fiscale.

Altra circolare del 4.8.2006, n. 28/E, afferma, in merito al requisito del quinquennio, che per gli immobili acquisiti in donazione si deve avere riguardo, non alla data in cui è avvenuta la donazione, bensì alla data di acquisto del donante; analogamente la risoluzione del 14.2.2014, n. 20/E, afferma che, in caso di risoluzione per mutuo consenso di un atto di donazione, il periodo di cinque anni rilevante deve partire sempre dalla data di acquisto da parte dell'originario donante e non vi è motivo per ritenere diversamente nel caso di successione mortis causa.

In conclusione, la sentenza impugnata deve essere cassata, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, va accolto il ricorso originario del contribuente.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del doppio grado di merito.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigettato il primo ed assorbito il secondo;

cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo del contribuente;

compensa le spese del doppio grado del giudizio di merito;

condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento in favore del ricorrente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.300,00, per compensi, oltre il 15% per spese generali, Euro 200,00 per esborsi ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 7 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 11 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza