Sentenza del 01/03/2022 n. 6614 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

p. 1. R.G. nonchè N.M. e C., tutti in qualità di eredi (moglie e figli) di N.G., deceduto il (---), propongono cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria centrale, in accoglimento del ricorso dell'agenzia delle entrate, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento loro notificato per imposta di successione sul maggior valore rinveniente dal cespite non dichiarato "impresa di costruzione", costituito da merci, attrezzature ed avviamento.

La commissione tributaria centrale, in particolare, ha osservato che:

- la Commissione tributaria di primo grado, in parziale accoglimento del ricorso dei contribuenti, aveva ridotto il valore dell'azienda, escludendo l'avviamento commerciale, mentre la commissione tributaria di secondo grado aveva annullato del tutto l'accertamento "perchè non era stato validamente motivato in relazione all'esistenza di un'impresa con merci, attrezzatura ed avviamento";

- il ricorso proposto dall'ufficio contro quest'ultima decisione era fondato, dal momento che: - fermo restando l'onere dell'amministrazione finanziaria di dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggior pretesa tributaria, spettava invece al contribuente che intendesse contestare questi fatti di dimostrare gli elementi sui quali la contestazione si basava; contrariamente a quanto affermato dalla decisione impugnata, l'avviso di accertamento in questione era sufficientemente e specificamente motivato D.P.R. n. 637 del 1972, ex art. 26 risultando in esso analiticamente indicato il valore determinato per l'azienda in tutti i suoi elementi costitutivi; vertendosi di attività aziendale esercitata dal de cujus, doveva tenersi conto anche dell'avviamento commerciale (oltre che dei beni mobili ed immobili, delle merci e delle attrezzature) dall'ufficio correttamente valutato sulla base della dichiarazione Iva 1980 e degli elementi forniti dall'anagrafe tributaria; - i contribuenti avevano affermato, ma non dimostrato, la cessazione dell'attività ovvero la vendita separata dei beni dell'impresa; - l'eccezione dei contribuenti secondo cui l'accertamento sarebbe stato precluso dall'avvenuta presentazione di istanza di condono ai sensi del D.L. n. 429 del 1982, non era fondata perchè, nel caso in esame "l'accertamento è stato operato d'ufficio a seguito di omessa denuncia di cespite caduto in successione".

L'agenzia delle entrate ha depositato atto di costituzione tardivo al solo fine dell'eventuale discussione in udienza.

Parte ricorrente ha depositato memoria.

Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, sopravvenuto art. 23, comma 8-bis, inserito dalla legge di conversione L. n. 176 del 2020, senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione degli artt. 324 e 327 c.p.c.. Per non avere la commissione tributaria centrale rilevato il giudicato interno sulla decisione di secondo grado la quale, nell'indistinto accoglimento dell'appello incidentale dei contribuenti, aveva ritenuto illegittimo l'accertamento perchè già fatto oggetto di istanza di condono ai sensi della L. n. 516 del 1982; capo decisorio, quest'ultimo, che l'agenzia delle entrate non aveva impugnato (l'eccezione di giudicato era stata da essi specificamente opposta con memoria difensiva).

p. 2.2 Il motivo, erroneamente qualificato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) invece del n. 4) è infondato.

Secondo quanto si evince dalla sentenza qui impugnata e da quella della Commissione Tributaria di secondo grado, quest'ultima aveva sì rigettato l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate ed accolto quello incidentale dei contribuenti, ma tale decisione si basava su un discernimento di merito dell'accertamento opposto e non su una preclusione da riconosciuta definizione per condono.

Va, più in particolare, osservato che:

- la decisione della commissione tributaria di secondo grado aveva comportato l'annullamento dell'accertamento "perchè non era stato validamente motivato in relazione all'esistenza di un'impresa con merci, attrezzatura ed avviamento", e comunque per difetto di prova dei presupposti della pretesa impositiva; si tratta di una ragione decisoria (impugnata dall'agenzia delle entrate) non solo del tutto diversa dal condono, ma con questo senz'altro incompatibile;

- in quanto implicitamente rigettata (o ritenuta assorbita) dalla Commissione Tributaria, la questione della definizione per condono non doveva essere oggetto di impugnazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, nè era suscettibile di giudicato;

- da ciò si evince che la Commissione Centrale correttamente non ha individuato alcun giudicato interno "da condono" tanto che, sull'eccezione di condono riproposta dai contribuenti, essa decide nuovamente rigettandola, sul presupposto che nel caso in esame "l'accertamento è stato operato d'ufficio a seguito di omessa denuncia di cespite caduto in successione", dunque si tratterebbe di un caso diverso dal condono mediante dichiarazione integrativa del contribuente ai sensi della L. n. 516 del 1982, art. 32, comma 1, (si tratta, del resto, di ragione decisoria che non è stata impugnata per cassazione);

- i contribuenti sostengono che la decisione di preclusione da condono sarebbe insita nel solo fatto che la commissione di secondo grado accolse il loro appello incidentale che si basava sia su questo aspetto, sia sull'inesistenza di un'azienda ma, come detto, l'accoglimento dell'appello

incidentale non risulta affatto essere stato "indistinto ed onnicomprensivo", bensì appunto mirato solo sotto quest'ultimo aspetto, estraneo ed anzi antitetico alla preclusione da condono.

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - "omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione" su un punto decisivo della controversia, dal momento che la commissione centrale aveva omesso il fatto decisivo concernente l'avvenuta inesistenza ovvero cessazione dell'azienda, come documentalmente comprovato dai certificati di cessazione (alla data del decesso del N.) rilasciati dall'Ufficio Iva e dalla Camera di Commercio e regolarmente prodotti nei gradi di merito.

p. 3.2 Il motivo è infondato, dal momento che la commissione tributaria centrale si è fatta carico del fatto (da essa menzionato ed esaminato nella sua rilevanza decisoria) costituito dalla dedotta cessazione dell'attività d'impresa, salvo poi decidere che questa cessazione non era stata provata e, comunque, non doveva ritenersi influente, stante la mancata dimostrazione altresì "della vendita separata dei beni dell'impresa".

Il convincimento della commissione centrale è stato dunque nel senso che per escludere la sussistenza di un'azienda (correttamente definita in sentenza, ex art. 2555 c.c.) non era sufficiente fornire la prova (comunque qui non prestata, secondo il giudice di merito) della cessazione dell'attività d'impresa, essendo invece necessario dimostrare la cessazione del vincolo oggettivo di coordinamento produttivo di tutti i beni aziendali e quindi, appunto "la vendita separata dei beni dell'impresa".

Dunque, il fatto asseritamente "decisivo" rappresentato dalla chiusura della partita Iva e dalla cessazione dell'attività presso la locale camera di commercio, tale non è stato ritenuto dalla commissione centrale dal momento che, indipendentemente dalla cessazione dell'attività, l'azienda poteva continuare ad esistere fino a quando non ne fosse dimostrata la disgregazione organizzativa ed il venir meno della sua unitaria potenzialità produttiva al momento dell'apertura della successione.

Si tratta di ragionamento del tutto corretto sia per la rilevanza meramente oggettiva dell'azienda e per la sua autonomia rispetto allo svolgimento dell'attività di impresa da parte di un determinato titolare, sia per la sua autonoma rilevanza tributaria.

Si è più volte affermato, esattamente in termini, che: "in tema di imposta di successione, il valore venale dell'azienda compresa nell'attivo ereditario deve essere determinato, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, art. 21, comma 1, facendo esclusivo riferimento al valore dell'azienda, comprensivo dell'avviamento, alla data di apertura della successione, senza che l'avviamento commerciale possa essere escluso per la mancata prosecuzione, dopo la morte del de cuius, dell'attività d'impresa" (Cass. n. 12777/01, così anche Cass. nn. 3960/02, 16834/08, 12607/08).

In definitiva, la doglianza non ha fondamento perchè il fatto in questione (cessata attività imprenditoriale con il decesso) non è stato pretermesso, nè risultava di per sè decisivo nel senso di determinare una diversa soluzione della lite.

p. 4.1 Con il terzo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 2555 c.c. sotto il profilo della non configurabilità nella specie di un'azienda intesa come complesso di beni organizzati dall'imprenditore, stante l'avvenuto decesso di quest'ultimo e la contestuale cessazione dell'attività di impresa Con il quarto motivo di ricorso si lamenta violazione falsa applicazione dell'art. 2697 c.c.. Per avere la commissione tributaria centrale erroneamente posto l'onere di provare l'inesistenza dell'azienda a carico dei contribuenti, nonostante che l'esistenza dell'azienda stessa integrasse fatto costitutivo della pretesa tributaria, come tale posta a carico dimostrativo dell'amministrazione finanziaria. Inoltre la prova della inesistenza dell'azienda era stata comunque fornita dai contribuenti con la suddetta certificazione, non considerata dalla commissione tributaria centrale.

p. 4.2 Questi due motivi di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria perchè entrambi relativi alla configurabilità nella specie di un'azienda inclusa, con il relativo valore di avviamento, nell'asse ereditario imponibile, sono infondati.

Per quanto concerne la nozione di azienda, si è già detto nell'esaminare il secondo motivo di ricorso che la commissione tributaria centrale non si è discostata dagli elementi identificativi di cui all'art. 2555 c.c., esattamente valorizzando il requisito del coordinamento organizzativo della eterogeneità dei beni e la loro complessiva ed unitaria finalizzazione allo svolgimento dell'attività produttiva. E' dunque sulla base dell'applicazione, non della violazione, della definizione legale che la sentenza impugnata ha poi ritenuto che, nella concretezza del caso, i beni individuati nell'avviso di accertamento opposto (merci, attrezzature, beni mobili ed immobili, avviamento) fossero appunto integrativi di questa nozione, con quanto ne conseguiva sulla determinazione della base imponibile.

Obiettano i ricorrenti che il venir meno dell'azienda con il decesso del suo titolare sarebbe vieppiù avvalorato dal fatto che questi operava per lo più nel settore degli appalti pubblici, connotato da speciale rilevanza dell'intuitus personae.

In tal modo (oltre ad introdursi una valutazione prettamente fattuale, qui preclusa) si riproduce l'indebita sovrapposizione tra le diverse nozioni di azienda e di impresa, ben potendo la prima sussistere, pur dopo il decesso, nella sua idoneità organizzativa funzionale anche in ambiti imprenditoriali diversi da quello degli appalti pubblici, ovvero anche in quest'ultimo in presenza dei relativi requisiti oggettivi di partecipazione alle gare.

Per quanto concerne l'onere della prova, quanto affermato dalla commissione tributaria centrale risulta parimenti corretto, dal momento che l'amministrazione finanziaria aveva qui fornito elementi dimostrativi della sussistenza di un compendio aziendale come descritto e valorizzato nell'avviso di accertamento; a fronte di questa dimostrazione il giudice di merito ha ritenuto che i contribuenti non avessero dimostrato l'opposto assunto della inidoneità di questi beni ad integrare la nozione di azienda e ciò, come già ad altro fine osservato, sia per la pratica ininfluenza della circostanza dell'avvenuta cessazione dell'attività per effetto del decesso, sia per la mancata prova del venir meno (ad esempio per la separata vendita dei singoli beni) dell'unitaria organizzazione e del coordinamento produttivo complessivo dei beni stessi.

Il che non si è risolto nè nel sovvertimento della regola dell'onere probatorio nè nel sollevamento dell'amministrazione finanziaria - reputata attrice in senso sostanziale - dal carico dimostrativo del quale è stata in effetti ritenuta onerata.

p. 5.1 Con il quinto motivo di ricorso si deduce nullità della sentenza e del procedimento per violazione del canone del giusto processo e dei suoi principi regolatori - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - dal momento che il sovvertimento dell'onere della prova da parte della commissione centrale arrecava ingiusto pregiudizio al diritto di difesa dei contribuenti.

p. 5.2 Quanto poc'anzi osservato in ordine alla infondatezza dei due motivi che precedono depone consequenzialmente per l'inconsistenza anche di questa doglianza; doglianza con la quale i contribuenti vorrebbero ascrivere a violazione del diritto di difesa e dei principi regolatori del giusto processo quella che è stata unicamente una valutazione in fatto e diritto ad essi sfavorevole.

Valutazione, come detto, corretta in diritto (oltre che insindacabile in fatto) perchè applicativa dell'indirizzo (tra le molte, v. Cass. n. 22148/17) secondo cui: "in tema di accertamento tributario, la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale (...)".

p. 6. Ne segue il rigetto del ricorso; nulla si provvede sulle spese stante il mancato svolgimento di attività difensiva da parte dell'agenzia delle entrate.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso;

- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;

- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 1 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza