

**Ordinanza n. 40729 del 20 dicembre 2021 (ud 12 novembre 2021) della
Cassazione Civile, Sez. V - Pres. CIRILLO Ettore - Est. GIUDICEPIETRO
Andreina**

IMPOSTA SUI REDDITI - Accertamento

IMPOSTE E TASSE IN GENERE - Avviso di accertamento

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

| | | | |
|---------------------|-----------------|--------------------|---|
| Dott. CIRILLO | Ettore | - Presidente | - |
| Dott. NAPOLITANO | Lucio | - Consigliere | - |
| Dott. GIUDICEPIETRO | Andreina | - rel. Consigliere | - |
| Dott. CONDELLO | Pasqualina A.P. | - Consigliere | - |
| Dott. FEDERICI | Francesco | - Consigliere | - |

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 16248/2015 R.G. proposto da:

[REDACTED], in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'avv. [REDACTED] elettivamente domiciliata in
Roma alla via Bartolomeo gastaldi n. 1, presso l' [REDACTED]
- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del direttore p.t., rappresentata e
difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici domicilia
in Roma alla via dei Portoghesi, n. 12;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 6 della Commissione tributaria regionale
dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, pronunciata in data 10 dicembre
2014, depositata in data 9 gennaio 2015 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella Camera di consiglio del 12 novembre 2021
dal consigliere Andreina Giudicepietro.

RILEVATO

che:

la [REDACTED] ricorre con due motivi avverso l'Agenzia delle entrate per
la cassazione della sentenza n. 6 della Commissione tributaria regionale
dell'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, pronunciata in data 10 dicembre
2014, depositata in data 9 gennaio 2015 e non notificata, che ha rigettato
l'appello della società contribuente, in controversia concernente
l'impugnativa dell'avviso di accertamento del reddito ai fini Ires per
l'anno di imposta 2005;

la fattispecie trae origine da un processo verbale di constatazione
redatto da funzionari dell'Ufficio, con cui veniva emesso l'avviso di
accertamento RA5 030100204, che recuperava a tassazione la plusvalenza di
Euro 378.118,00, derivante dalla cessione alla (OMISSIS) della
partecipazione detenuta in [REDACTED] per un'imposta IRES pari ad Euro
124.779,00;

la società aveva considerato tale plusvalenza come rientrante nella
disciplina di cui all'art. 87 T.u.i.r., mentre, secondo l'ufficio, detto
beneficio non era applicabile, mancando il requisito del possesso
ininterrotto della partecipazione per almeno un anno prima della cessione;

avverso l'avviso di accertamento la società proponeva ricorso, a cui resisteva l'ufficio;

la C.t.p. di Chieti, con sentenza n. 352 del 5.12.2011, rigettava il ricorso, non ritenendo provata la presenza del requisito del possesso per oltre un anno della partecipazione in contestazione;

avverso la sentenza proponeva appello la società e l'ufficio si costituiva in giudizio, contestando le avverse pretese;

la C.t.r., con la sentenza impugnata, ha rigettato l'appello, confermando le valutazioni già espresse dal giudice di primo grado circa l'insussistenza dei presupposti per poter accedere al più volte citato beneficio;

a seguito del ricorso, l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

il ricorso è stato fissato per la Camera di consiglio del 12 novembre 2021, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c., e dell'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.

CONSIDERATO

che:

con il primo motivo, la ricorrente denuncia l'omesso esame, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti;

con il secondo motivo, la ricorrente denuncia la violazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. a), e art. 176, comma 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3;

il secondo motivo è fondato, con conseguente assorbimento del primo;

deve rilevarsi che i fatti di causa sono pacifici tra le parti, le cui tesi divergono soltanto sulla interpretazione delle norme applicabili alla complessa fattispecie in esame, costituita da un conferimento di azienda ad una newco e da una successiva cessione della partecipazione alla newco ad altra società, con la richiesta di esenzione della plusvalenza ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. d);

la società ricorrente (all'epoca S.p.A., poi trasformata in s.r.l.) in data (OMISSIS) costituiva, quale socio unico, la [REDACTED] società unipersonale, con sottoscrizione di 10.000,00 Euro di capitale sociale;

con deliberazione del 31 marzo 2005, il capitale medesimo veniva aumentato a 100.000,00 Euro nominali, mediante conferimento, da parte del socio unico Tasso S.p.A., di un ramo aziendale, descritto da una relazione di stima da un professionista abilitato, ai sensi dell'art. 2465 c.c.;

dopo circa sei mesi, in data 8 settembre 2005, [REDACTED] cedeva la sua integrale partecipazione in [REDACTED] (di cui era socio unico) alla (OMISSIS) S.p.A. per il corrispettivo di 1.200.000,00 Euro, conseguendo una plusvalenza che veniva indicata nella dichiarazione dei redditi in 378.118,00 Euro, pari al 95% di quella realizzata, e riportata tra le variazioni in diminuzione in quanto ritenuta esente da tassazione D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 87;

l'Agenzia delle entrate, con l'avviso di accertamento oggetto di impugnazione, recuperava a tassazione l'importo della plusvalenza indicato nella dichiarazione, per un'imposta Ires pari ad Euro 142.779,00, ritenendo che la norma di esenzione non potesse trovare applicazione per difetto del requisito dell'ininterrotto possesso annuale della partecipazione nella [REDACTED] [REDACTED] fino alla sua cessione;

ai sensi dell'art. 87 T.u.i.r., comma 1, lett. d), le "plusvalenze esenti" derivanti da cessioni di partecipazioni (participation exemption-pex) devono avere quattro requisiti: a) ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente; b) la

classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso; c) la residenza fiscale della società partecipata in uno Stato o territorio diverso da quelli a regime fiscale privilegiato (black list); d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'art. 55 T.u.i.r.;

nel caso di specie, trattandosi di cessione di partecipazioni relative al conferimento di un ramo di azienda, la disciplina dell'art. 87 T.u.i.r., comma 1, va coordinata con quella di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 176, commi 3 e 4, secondo cui:

"3. Non rileva ai fini del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37-bis, il conferimento dell'azienda secondo il regime di continuità dei valori fiscali riconosciuti di cui al presente articolo e la successiva cessione della partecipazione ricevuta per usufruire dell'esenzione totale di cui all'art. 87, o di quella parziale di cui all'art. 58 e art. 67, comma 1, lett. c).

4. Le aziende acquisite in dipendenza dei conferimenti effettuati con il regime di cui al presente articolo (di neutralità fiscale) si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente. Le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'art. 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio";

l'applicazione del principio di neutralità fiscale comporta che l'azienda ricevuta dalla società conferitaria si considera posseduta da quest'ultima anche per il periodo di possesso del conferente;

pertanto, il principio della continuità nel possesso del complesso aziendale conferito, esteso ai beni oggetto del conferimento (comprese le partecipazioni), porta a ritenere che il soggetto conferitario debba verificare la sussistenza del requisito temporale tenendo conto anche del periodo di detenzione già maturato in capo al conferente (cfr. in tal senso anche la Circolare della Agenzia delle entrate 4 agosto 2004, n. 36 E, punto 2.3.6.);

nell'ipotesi in cui una conferente abbia, dapprima, creato una newco e, poi, abbia conferito in essa un ramo di azienda deve applicarsi il principio per cui le nuove entità legali, che originano da soggetti precedentemente esistenti, ereditano da questi anche le caratteristiche rilevanti ai fini della valutazione dei requisiti di commercialità e residenza (cfr. Cass. n. 12138 del 2019, che in fattispecie analoga, in relazione al requisito oggettivo della commercialità, ha affermato che la partecipazione detenuta nella conferitaria risulta assistita da tale requisito, rilevante ai fini dell'applicazione del regime pex, solo se la conferitaria "eredita" il ramo commerciale di una società che sia prevalentemente commerciale, a condizione che detta attività venga ininterrottamente svolta anche dalla conferitaria fino alla data di cessione della partecipazione e nel rispetto del requisito temporale ai sensi dell'art. 87 Tuir, comma 2);

in tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate nella Risoluzione 18 agosto 2009, n. 227/E, che, con riferimento al caso al suo esame, ha ritenuto che i requisiti soggettivi di cui alle lettere a) - ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione (che qui interessa) - e b) - la classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso risultavano verificati, già alla data del conferimento, a condizione che il soggetto conferente disponesse

dell'azienda conferita da almeno dodici mesi, in quanto le partecipazioni rivenienti dal conferimento erano assunte con un'anzianità pari a quella attribuibile all'azienda conferita;

per quanto fin qui detto, la C.t.r., con la sentenza impugnata, è incorsa nella denunciata violazione di legge, per aver ritenuto che il possesso ininterrotto della partecipazione dovesse computarsi dal momento del conferimento del ramo di azienda alla newco, senza valutare il periodo di possesso già maturato in capo alla cedente;

in conclusione, il secondo motivo del ricorso va accolto, assorbito il primo;

la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla C.t.r. dell'Abruzzo, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, assorbito il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.t.r. dell'Abruzzo, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 12 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 20 dicembre 2021

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]