

Adempimenti dichiarativi e IVA in caso di decesso dell'imprenditore e comunione ereditaria

di Leda Rita Corrado (*)

Il passaggio intergenerazionale dell'**impresa individuale** si caratterizza per una **disciplina** tributaria **differenziata** a seconda che l'**erede** intenda **continuare** l'esercizio di tale **attività** oppure **cessarla**, con liquidazione dei beni aziendali o loro destinazione a finalità estranee. La seconda fattispecie si caratterizza per la imponibilità delle cessioni dei beni aziendali a terzi e della loro estromissione, con conseguenti obblighi IVA di fatturazione e dichiarativi. Del tutto peculiare è l'ipotesi in cui sussista una **pluralità di eredi**: come confermato dalla Corte di cassazione nell'**ordinanza n. 9464/2018**, in tal caso si configura una **comunione ereditaria** sui beni aziendali fino a quando non sia manifestata - espressamente o per comportamenti concludenti - la volontà di proseguire l'attività dell'imprenditore individuale nelle forme societarie.

L'Amministrazione finanziaria rettifica induttamente l'IVA dovuta dagli eredi di un imprenditore individuale in relazione alle cessioni onerose di immobilizzazioni materiali da loro effettuate nei periodi di imposta 2000 e 2001 a seguito della liquidazione del complesso aziendale. Confermando sul punto la sentenza di prime cure, la Commissione tributaria regionale esclude che le operazioni *de quibus* debbano essere assoggettate a imposizione, essendo stati acquisiti i beni aziendali a titolo di successione ereditaria e, in virtù di tale circostanza, i successivi atti liquidatori non costituendo cessioni di beni o autoconsumo ex art. 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Nell'ordinanza n. 9464/2018 (1) la Sezione tributaria della Corte di cassazione cassa con rinvio la sentenza impugnata, enunciando i seguenti principi di diritto: a) in seguito al de-

cesso dell'imprenditore individuale, la gestione dell'azienda è soggetta alle regole della comunione ereditaria fino alla cessazione della medesima, che si verifica con la manifestazione - espressa o tacita - della volontà degli eredi di proseguire l'attività imprenditoriale facente capo al *de cuius*, eventualmente nelle forme societarie; b) fino a quando non si verifichi la cessazione della comunione ereditaria, le operazioni effettuate dagli eredi ai fini della liquidazione dell'azienda sono assoggettate a IVA ex art. 35-bis, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; c) grava sugli eredi l'onere di provare che in fase di liquidazione i beni aziendali non sono stati ceduti a terzi o destinati ad autoconsumo (2).

La sentenza impugnata sembra fondarsi su un nesso causale tra il momento del trasferimento *mortis causa* e la successiva fase liquidatoria. La

(*) *Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista, Avvocato in Genova*

(1) Il testo dell'ordinanza è riportato a seguire.

(2) In motivazione il Collegio richiama Cass., Sez. trib., 7 aprile 2008, n. 8852, secondo cui, se al momento della cessazione dell'attività di impresa non viene depositata alcuna documentazione in ordine alla destinazione di beni (nel caso di specie, rimanenze e beni strumentali asseritamente destinati all'autoconsumo) risultanti nella disponibilità della medesima, in quanto esposti nelle scritture contabili, può presumersi la cessione dei medesimi ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, salva la prova contraria da fornirsi da parte del contribuente. Nella citata sentenza si legge quanto

segue: "Ma la presunzione di cessione imponibile può ritenersi implicita nel sistema non solo quando sta positivamente accertata la mancanza del bene [cfr. art. 53, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - N.d.A.] ma anche, come nella fattispecie, allorché esista una divergenza tra la consistenza dichiarata dal contribuente ad una certa data e quella desumibile dalla stessa documentazione relativa alla sua attività successiva. [...] Poiché non è contestabile che qualunque soggetto economico tenda a monetizzare il valore del patrimonio posseduto al momento della dismissione del medesimo e poiché nessuna documentazione ha depositato la contribuente da cui possa desumersi l'utilizzo in un'attività d'impresa, è certamente fondata la presunzione che i beni non più censiti siano stato quantomeno destinati ad uno degli impieghi previsti dall'art. 2, com-

Suprema Corte rileva la fallacia di tale ragionamento e, nell'enunciazione dei principi di diritto cui dovrà conformarsi il giudice del rinvio, mantiene distinti i due piani, negando la rilevanza ai fini IVA con riguardo al passaggio dei beni aziendali dal *de cuius* ai suoi eredi e affermandola per le successive operazioni di cessione a terzi o di autoconsumo.

In linea generale al decesso dell'imprenditore individuale può seguire la scelta dell'erede tra la prosecuzione dell'attività d'impresa ovvero la sua cessazione, la seconda con eventuale liquidazione dei beni aziendali o loro destinazione al c.d. autoconsumo: ciascuna opzione si caratterizza per un distinto trattamento a fini IVA e per peculiari adempimenti dichiarativi. L'ipotesi in cui sussista una pluralità di eredi è contraddistinta da ulteriori specificità sul piano del trattamento fiscale strettamente connesse a quelle derivanti dalla disciplina commerciale.

L'erede prosegue l'attività d'impresa individuale esercitata dal de cuius

Non sorgono problematiche esegetiche nel caso in cui l'erede decida di proseguire nell'esercizio dell'attività di impresa individuale del contribuente deceduto.

Il trasferimento di azienda *mortis causa* non costituisce realizzo di plusvalenze ex art. 58 T.U.I.R., assumendo l'azienda ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa. Qualora avvenga a favore dei discendenti e del coniuge, non è soggetto all'imposta sulle successioni e donazioni ex art. 3,

ma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972 [...], posto che tale norma non contempla unicamente l'autoconsumo ma anche la destinazione a qualunque attività estranea all'esercizio dell'impresa, chiudendo così il cerchio di ogni possibile utilizzo economicamente rilevante".

(3) Secondo la circolare 22 gennaio 2008, n. 3, "la prosecuzione dell'attività d'impresa è da intendersi assoluta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di cinque anni dalla donazione o suc-

SOLUZIONI OPERATIVE

Prosecuzione dell'attività esercitata dal de cuius

In caso di prosecuzione dell'attività d'impresa esercitata dal de cuius in forma individuale, l'erede presenta un'autonoma **dichiarazione unificata** per conto del soggetto **deceduto**, utilizzando i **quadri IVA** relativi a quest'ultimo, oppure ha facoltà di comprendere nella **propria dichiarazione unificata** i quadri necessari all'esposizione dei dati relativi all'IVA che si riferiscono al de cuius.

comma 4-ter, D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (3). Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato ri-

spetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio e il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nonché degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata.

Entro 30 giorni dalla morte dell'imprenditore individuale l'erede deve presentare il Mod. AA9/12 per la dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA. Se l'erede non titolare di partita IVA prosegue l'esercizio delle attività del contribuente deceduto, nel quadro A - Tipo di dichiarazione deve essere indicata come data di inizio la data del decesso. Se l'erede è già titolare di partita IVA, nel quadro A - Tipo di dichiarazione deve essere indicata la partita IVA dell'erede specificando, come data di variazione, la data del decesso. Nel quadro E - Trasformazioni sostanziali soggettive deve essere barrata la casella "1c - Successione ereditaria" e deve essere indicato il numero di partita IVA del *de cuius*, così determinandone l'automatica estinzione.

cessione: 1) il beneficiario conferisca l'azienda in una società di persone, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento; 2) il beneficiario conferisca l'azienda in una società di capitali, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma n. 1), del Codice civile".

In caso di prosecuzione dell'attività d'impresa esercitata dal *de cuius* in forma individuale, l'erede presenta un'autonoma dichiarazione unificata per conto del soggetto deceduto, utilizzando i quadri IVA relativi a quest'ultimo, oppure ha facoltà di comprendere nella propria dichiarazione unificata i quadri necessari all'esposizione dei dati relativi all'IVA che si riferiscono al *de cuius* (4).

Gli obblighi derivanti dalle operazioni effettuate dal contribuente deceduto possono essere adempiuti dall'erede entro i sei mesi

dalla data della morte, ancorché i relativi termini siano scaduti non oltre quattro mesi prima di tale data *ex art. 35-bis*, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Con riferimento alle operazioni compiute direttamente dall'erede si osservano i termini ordinari previsti dalla disciplina IVA.

L'erede cessa l'attività oppure liquida l'azienda

Nulla quaestio neppure qualora l'erede decida di cessare l'attività d'impresa. Poiché gli effetti giuridici del decesso non costituiscono fatto generatore dell'IVA, la cessazione dell'impresa individuale non determina la sottrazione dei beni aziendali alla destinazione loro propria e il loro contestuale avvio al consumo familiare

SOLUZIONI OPERATIVE

Cessazione dell'attività d'impresa

Nel caso in cui l'erede non prosegua l'attività d'impresa esercitata in forma individuale dal *de cuius*, deve presentare un'autonoma **dichiarazione unificata** per conto del soggetto **deceduto**, utilizzando i **quadri IVA** relativi a quest'ultimo. Nel caso in cui l'erede opti per la **liquidazione** dell'azienda, le operazioni effettuate generano **plusvalenze imponibili** e, simmetricamente, un **debito IVA**: infatti, per tale via egli si sostituisce all'imprenditore individuale defunto, applicando l'IVA sulle cessioni dei beni aziendali ed eventualmente compensando anche l'eccedenza d'imposta maturata dal *de cuius*. Ultimate le operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, l'erede deve presentare la dichiarazione di **cessazione attività**.

o ad altre finalità estranee all'esercizio di impresa (5). Entro 30 giorni dalla morte dell'imprenditore individuale l'erede deve presentare il Mod. AA9/12 per la dichiarazione di variazione dati o cessazione attività ai fini IVA. Nel caso in cui l'erede non intenda proseguire l'attività del contribuente deceduto, deve compilare il quadro D - Rappresentante con l'indicazione del codice di carica 7 - Erede. Se l'erede comunica la cessazione dell'attività con conseguente chiusura della partita IVA del contribuente deceduto, nel qua-

dro A - Tipo di dichiarazione deve riportare la partita IVA del *de cuius* e come data di cessazione quella del decesso. Se l'erede non cessa contestualmente l'attività per effetto della liquidazione dell'azienda, nel quadro A - Tipo di dichiarazione deve riportare la partita IVA del *de cuius* e come data di variazione quella del decesso.

Nel caso in cui l'erede non prosegua l'attività d'impresa esercitata in forma individuale dal *de cuius*, deve presentare un'autonoma dichiarazione unificata per conto del soggetto deceduto, utilizzando i quadri IVA relativi a quest'ultimo.

Nel caso in cui l'erede opti per la liquidazione dell'azienda, le operazioni effettuate generano plusvalenze imponibili (6) e, simmetricamente,

(4) Secondo la circolare 31 maggio 2000, n. 113/E, § 1.8, nell'ipotesi di decesso avvenuto successivamente al 31 dicembre l'erede deve, in ogni caso, presentare la dichiarazione unificata per l'anno di imposta in cui l'attività è stata svolta esclusivamente dal defunto, comprensiva della dichiarazione IVA, indicando, nel riquadro anagrafico riservato al contribuente, i propri dati. Per l'anno di imposta in cui è avvenuta la prosecuzione dell'attività da parte dell'erede, l'erede dovrà invece presentare le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP per conto del deceduto per il periodo compreso dal 1° gennaio alla data del decesso, secondo le indicazioni prima descritte; inoltre

in caso di prosecuzione dell'attività del deceduto, l'erede potrà unificare la dichiarazione IVA alla propria dichiarazione dei redditi e dell'IRAP. La dichiarazione IVA sarà composta di due moduli: il primo relativo al periodo di attività esercitata dal deceduto, il secondo relativo al periodo di attività svolta dall'erede.

(5) Cfr. R.M. 24 ottobre 1978, n. 361708.

(6) L'art. 67, lett. h-bis), T.U.I.R. dispone quanto segue: "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, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: [...] h-bis) le plusvalenze realizzate in caso di suc-

un debito IVA (7): infatti per tale via egli si sostituisce all'imprenditore individuale defunto, applicando l'IVA sulle cessioni dei beni aziendali ed eventualmente compensando anche l'eccedenza d'imposta maturata dal *de cuius* (8). Ultimate le operazioni relative alla liquidazione dell'azienda, l'erede deve presentare la dichiarazione di cessazione attività *ex art.* 35, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Se l'erede non aliena tutto il patrimonio aziendale, i beni residui devono essere considerati come destinati all'autoconsumo o ad altre finalità estranee all'impresa *ex art.* 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con conseguenti obblighi di fatturazione e dichiarativi (9).

In caso di cessazione della comunione per fatti concludenti, si crea una società di fatto tra i coeredi

È infine possibile che, come nel caso di specie, sussista una pluralità di eredi: nell'ordinanza in esame la Sezione tributaria della Corte di cassazione ribadisce che, in seguito al decesso dell'imprenditore individuale, la gestione dell'azienda è soggetta alle regole della comunione ereditaria fino alla cessazione della medesima, che si verifica con la manifestazione - espressa o tacita - della volontà degli eredi di proseguire

SOLUZIONI OPERATIVE

Decesso dell'imprenditore individuale in caso di pluralità di eredi

Nel caso sussista una pluralità di eredi, il decesso dell'imprenditore individuale determina una **comunione** tra i **coeredi** che soggiace alla disciplina codicistica in materia e perdura fino a quando essi non manifestino, esplicitamente o mediante comportamenti concludenti, la volontà di proseguire nella gestione dell'attività economica, o viceversa di procedere alla sua cessazione. La comunione ereditaria è finalizzata al solo scopo di **godimento** - diretto o indiretto - dei **beni aziendali** mediante un'attività di **liquidazione** o di **gestione** meramente **strumentale** alla percezione dei frutti civili. La comunione ereditaria **non** assume un'autonoma **soggettività tributaria**: i coeredi devono quindi assolvere gli obblighi IVA relativi agli atti liquidatori utilizzando la partita IVA dell'imprenditore individuale deceduto.

l'attività imprenditoriale facente capo al *de cuius*, eventualmente nelle forme societarie.

Il decesso dell'imprenditore individuale determina una comunione tra i coeredi che soggiace alla disciplina codicistica in materia e perdura fino a quando essi non manifestino, esplicitamente o mediante comportamenti concludenti, la volontà di proseguire nella gestione dell'attività economica, o viceversa di procedere alla sua cessazione. La comunione ereditaria è finalizzata al solo scopo di godimento - diretto o indiretto - dei beni aziendali *ex art.* 2248 cc. mediante

una attività di liquidazione o di gestione meramente strumentale alla percezione dei frutti civili (ad esempio per mezzo di locazione o affitto). La comunione ereditaria non assume una autonoma soggettività tributaria: i coeredi devono quindi assolvere gli obblighi IVA relativi agli atti liquidatori utilizzando la partita IVA dell'imprenditore individuale deceduto negli adempimenti illustrati *supra*.

Viceversa la fruizione dell'azienda da parte degli eredi "per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili" - oltre a costituire manifestazione per *facta concludentia* della loro volontà di continuare l'attività imprenditoriale - coincide con la definizione di società *ex art.* 2247 c.c.: tra i coeredi si crea quindi una società di fatto (10), con

cessiva cessione, anche parziale, delle aziende acquisite ai sensi dell'art. 58".

(7) L'art. 35-*bis*, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 così prevede: "Resta ferma la disciplina stabilita dal presente decreto per le operazioni effettuate, anche ai fini della liquidazione dell'azienda, dagli eredi dell'imprenditore".

(8) Così la R.M. 24 ottobre 1978, n. 361708.

(9) In base all'art. 58 T.U.I.R., le plusvalenze dei beni relativi all'impresa concorrono a formare il reddito non soltanto in caso di cessione da parte dell'erede, ma anche se i beni vengono

destinati al consumo personale o familiare o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

(10) Secondo Cass., Sez. trib., 17 novembre 2000, n. 14889, se alla morte del titolare l'impresa individuale non cessa con una necessaria fase di liquidazione, si deve presumere che essa venga continuata in una forma di comunione da tutti i chiamati all'eredità, e, quindi, tra di loro è legittimamente configurabile, in mancanza di atti formali, una società di fatto. Deve di conseguenza ritenersi, per il principio dell'affidamento e della necessaria tutela dei terzi, che ogni chiamato all'eredità che

conseguente applicazione della disciplina tributaria delle società in nome collettivo, in caso di esercizio di attività commerciale, ovvero delle società semplici, in caso di esercizio di attività non commerciale (11). A quanto è dato comprendere dalla criptica narrativa dei fatti, nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria non si sarebbe limitata a recuperare l'IVA dovuta dagli eredi in relazione agli atti liquidatori, ma anche quella originata dal compimento di altre operazioni attive: da tale elemento potrebbe desumersi che gli eredi abbiano tacitamente manifestato la propria volontà di proseguire l'attività facente capo all'imprenditore individuale.

In tale ipotesi i coeredi devono porre in essere una serie di adempimenti propedeutici alla gestione dell'impresa in forma collettiva. Entro 30 giorni dalla morte dell'imprenditore individuale i coeredi devono presentare il Mod.

AA7/10 per la dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA.

L'erede che presenta la dichiarazione dei redditi per conto del contribuente deceduto deve presentare un'autonoma dichiarazione unificata, utilizzando i quadri IVA relativi a quest'ultimo. Il rappresentante della comunione ereditaria deve presentare il Mod. UNICO società di persone per l'arco temporale che va dal decesso del *de cuius* al termine del periodo di imposta, indicando il numero di partita IVA attribuita dall'Agenzia delle entrate in sede di presentazione del Mod. AA7/10.

La società di fatto derivante da comunione di azienda può essere regolarizzata, cioè trasformata in una delle forme societarie previste dal Codice civile attraverso l'iscrizione nel Registro delle Imprese (12).

voglia restare estraneo alla continuazione dell'impresa deve formulare una rinuncia espressa nelle forme di legge, non essendo sufficiente il fatto che l'eredità non sia stata accettata. Questa presunzione ammette la prova del contrario, intesa a dimostrare o che nessun atto di gestione dell'impresa è stato compiuto o che gli atti di gestione sono stati compiuti da alcuni soggetti e non da altri.

Quanto alla giurisprudenza commerciale sulla qualificazione del contratto di società e la sua distinzione da figure affini, si segnala Cass., Sez. II civ., 6 febbraio 2009, n. 3028, secondo cui nel caso di comunione d'azienda, ove il godimento di questa si realizzi mediante il diretto sfruttamento della medesima da parte dei partecipanti alla comunione, è configurabile l'esercizio di un'impresa collettiva (nella forma della società irregolare o di fatto), non ostandovi l'art. 2248 c.c., che assoggetta alle norme degli artt. 1100 ss. cc. la comunione costituita o mantenuta al solo scopo di godimento; l'elemento discriminante tra comunione a scopo di godimento e società è infatti costituito dallo scopo lucrativo perseguito tramite un'attività imprenditoriale che si sostituisce al mero godimento ed in funzione della quale vengono utilizzati beni comuni. In dottrina *ex multis* A. Amatucci, *Società e comunione*, Napoli, 1971; M. Cian, "Società di mero godimento tra azione in simulazione e Durchgriff", in *Giur. comm.*, 1998, pag. 452; F. Corsi, "Azienda coniugale, comunione e società", in *Giur. Comm.*, 1976, pag. 615; C. Costa, "Le società di godimento tra disciplina civilistica e disciplina fiscale", in *Vita notar.*, 1995, pag. 564; M. Di Camillo, "Società di fatto, comunione di impresa, società di mero godimento", nota a Trib. Roma, 19 febbraio 1991, in *Giur. merito*, 1992, pag. 1124; U. Ferrante, *Il problema della qualificazione della società*, Milano, 1974, pag. 155 ss.; P. Ferro Luzzi, *I*

contratti associativi, Milano, 1971, pag. 184 ss.; P. Ferrero, "Comunione incidentale di azienda e società di fatto", in *Giur. comm.*, 1977, pag. 252; F. Galgano, "Comunione d'impresa, società di fatto e conferimento immobiliare", in *Contr. e Imp.*, 1988, pag. 689 ss.; G. La Rocca, "A proposito di 'società simulata', comunione e art. 2248 c.c.", in *Foro it.*, 1999, pag. 3018; G. Marasà, "Comunione di mero godimento, in forma di società per azioni", in *Riv. dir. comm.*, 1989, pag. 159 ss.; A. Matturri, "Differenze funzionali e formali tra società e comunione di godimento", nota a Corte Appello Genova 9 giugno 1994, e Corte Appello Genova, 11 luglio 1994, in *Società*, 1995, pag. 793; P. Menti, "Società semplice di gestione di beni sociali?", in *Giur. comm.*, 2000, pag. 722; S. Pescatore, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974; M. Pittalis, "Comunione di godimento e società di fatto", nota a Trib. Napoli 28 febbraio 1989, in *Società*, 1989, pag. 817; G. Ragusa Maggione, "Successione nella titolarità dell'azienda, comunione incidentale e società di fatto", nota a Cass., Sez. lav., 21 febbraio 1984, n. 1251, in *Dir. fall.*, 1984, pag. 418; Id., "Società di fatto e durata del conferimento verbale di immobile essenziale all'oggetto sociale", nota a Cass., Sez. I civ., 19 gennaio 1995, n. 565, in *Dir. fall.*, 1995, pag. 811 ss.; V. Ricciuto, "Sul bene 'azienda' e sul passaggio dalla comunione di godimento alla società", nota a Cass., Sez. lav., 21 febbraio 1984, n. 1251, in *Riv. dir. comm.*, 1985, pag. 369; L. Santa Maria, "Società e simulazione, società e comunione di godimento", in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1995, pag. 205.

(11) Art. 5, comma 2, lett. b), T.U.I.R.

(12) Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, "Regolarizzazione di società di fatto derivante da comunione di azienda nei tributi sui trasferimenti", Studio n. 853-2014/T, www.notariato.it.

L'ORDINANZA

Cassazione, Sez. trib., Ord. 18 aprile 2018 (14 novembre 2017), n. 9464 - Pres. Bruschetta - Rel. Nonno

In seguito al decesso dell'imprenditore individuale, la gestione dell'azienda è soggetta alle regole della comunione ereditaria fino alla cessazione della medesima, che si verifica con la manifestazione - espressa o tacita - della volontà degli eredi di proseguire l'attività imprenditoriale facente capo al de cuius, eventualmente nelle forme societarie. Fino a quando non si verifichi la cessazione della comunione ereditaria, le operazioni effettuate ai fini della liquidazione dell'azienda degli eredi sono assoggettate a IVA ex art. 35-bis, comma 2, D.P.R. n. 633/1972.

Rilevato in fatto che:

1. con ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR della Lombardia n. 102/02/12 del 05/07/2012, con la quale era stato parzialmente accolto l'appello proposto dall'Ufficio avverso la sentenza della CTP di Milano n. 325/46/10, che aveva annullato integralmente l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle entrate aveva proceduto a determinazione induttiva del reddito d'impresa del defunto S.F. ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55 e aveva ritenuto che gli eredi S.L. e M.R. avevano estromesso immobilizzazioni materiali per Lire 505.246.000 senza procedere a fatturazione, nonché compiuto operazioni attive per Lire 126.463.000 e Lire 42.280.000, con conseguente IVA dovuta per Lire 134.798.000;

2. in particolare, in merito alla accertata operazione di cessione dei beni aziendali, la CTR evidenziava che la stessa non poteva essere assoggettata ad imposta in quanto i beni "vengono acquisiti dagli eredi al titolo di successione ereditaria", il che "comporta l'ingresso di beni aziendali del *de cuius* nel patrimonio familiare degli eredi non comportando cessioni di beni in quanto trasferimento della proprietà a titolo gratuito e non oneroso", né "si può considerare tale passaggio quale destinazione dei beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'esercizio di imprese anche se determinato da cessazione di attività", con conseguente accoglimento della doglianza della ricorrente M. e annullamento della ripresa a tassazione dell'importo di Lire 505.246.000;

2.1. in merito, invece, alle rettifiche e contestazioni sulla omessa dichiarazione IVA, la CTR accoglieva le rettifiche operate dall'Ufficio "con conseguente determinazione dell'imposta dovuta per il 2001 sulla base di quanto dichiarato dalla ricorrente, ovvero sulle

operazioni imponibili effettuate dalla stessa, sulle liquidazioni periodiche IVA presentate per il 1 trim. ed il 3 trim., sulla liquidazione dell'importo risultante per l'anno 2001 tenendo conto dei crediti d'imposta eventualmente esistenti per il periodo precedente in attività di gestione di S.F.";

3. la controricorrente si costituiva con controricorso proponendo ricorso incidentale, affidato ad un motivo.

Considerato in diritto che:

1. con l'unico motivo di ricorso principale, l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 2, 35 bis e 55, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dolendosi del rigetto del proprio appello con riferimento alla ripresa a tassazione della cessione delle immobilizzazioni per un valore imponibile di Lire 505.246.000;

1.1. la ricorrente evidenzia che la CTR ha erroneamente ritenuto che vi sia stata confusione dei beni aziendali del deceduto S.F. nel patrimonio degli eredi per effetto della successione e non già cessione a titolo oneroso a terzi a seguito della liquidazione, come presunto dall'Ufficio in sede di accertamento e senza che la contribuente impugnante abbia dato prova contraria;

1.2. da tale qualificazione ne sarebbe derivata l'esclusione dell'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, sull'erroneo presupposto che l'autoconsumo dei beni sarebbe conseguenza non già della cessazione dell'attività imprenditoriale quanto del decesso dell'imprenditore, nonché la violazione dell'art. 35 bis del medesimo decreto, avendo proceduto gli eredi ad operazioni di liquidazione;

2. il motivo è fondato;

2.1. a seguito del decesso dell'imprenditore individuale la gestione dell'azienda è soggetta alle regole

della comunione ereditaria fino a quando non viene manifestata dagli eredi, in modo espresso o tacito, la volontà di proseguire l'attività imprenditoriale facente capo al *de cuius*, eventualmente nelle forme societarie;

fino a quando non si verifichi la cessazione della comunione ereditaria, peraltro, gli eredi devono rispettare il disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35 *bis*, che, al comma 2, prevede l'applicazione della disciplina del decreto nel caso di operazioni effettuate ai fini della liquidazione dell'azienda degli eredi, con conseguente assoggettamento ad IVA di tali operazioni;

2.3. ha errato, pertanto, la CTR nel ritenere che i beni aziendali, a seguito della morte del sig. S.F., siano entrati nel patrimonio personale degli eredi per successione e, in virtù di tale circostanza, non siano soggetti a tassazione ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, in quanto non integranti operazioni di cessione o autoconsumo;

2.4. del resto, l'Amministrazione finanziaria ha proceduto ad accertamento induttivo nei confronti degli eredi ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, in ragione della omessa presentazione delle dichiarazioni annuali IVA relative all'azienda e della mancata risposta, senza valide giustificazioni, alle richieste dell'Ufficio con il questionario loro notificato al fine di ricostruire le vicende della liquidazione dell'azienda relativamente agli anni 2000 e 2001;

ne consegue che la presunzione di cessione a terzi dei beni aziendali da parte dell'Ufficio appare legittima, gravando sulla contribuente l'onere di provare una differente destinazione di detti beni (cfr. Cass. 7/04/2008, n. 8852);

3. con l'unico motivo di ricorso incidentale la controricorrente denuncia omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della

controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non avendo la CTR chiarito sulla base di quali prove ha ritenuto di accogliere le rettifiche operate dall'Ufficio con riferimento al 1 e al 3 trimestre del 2001, anche perché la contribuente ha negato di avere presentato - e l'Agenzia non ha mai prodotto - le dichiarazioni IVA cui si fa riferimento nell'avviso di accertamento;

4. il motivo è inammissibile;

4.1. un'attenta analisi della censura rivela che la sig.ra M. si duole essenzialmente del fatto che, a fronte dell'annullamento dell'accertamento da parte della CTP, l'Agenzia delle entrate non abbia proposto alcuno specifico motivo di impugnazione con riferimento all'addebito dell'IVA asseritamente dovuta in relazione alle dichiarazioni periodiche relative al 1 e al 3 trimestre 2001 e che, pertanto, la CTR abbia pronunciato sostanzialmente *ultra petita*.

4.2. ne consegue che la doglianza della contribuente riguarda piuttosto la nullità del procedimento - e non già l'inesistente vizio motivazionale denunciato - e avrebbe, pertanto, dovuto essere formulata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4;

5. in conclusione, la sentenza impugnata va, dunque, cassata con rinvio con riferimento al motivo accolto e rimessa alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il motivo di ricorso principale; dichiara inammissibile il motivo di ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto; rimette alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.