Ordinanza del 09/01/2019 n. 362 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Ritenuto in fatto

Con atto in Notar P. del 20 febbraio 2008 veniva costituita la società "azienda Agricola S. s.r.l." mediante conferimento di ramo di azienda comprendente anche beni immobili da parte della "Azienda Agricola B. R. s.r.l.". Quest'ultima, con distinti atti, cedeva a T.D., A.B.G. e B.S. l'intera partecipazione azionaria nella società azienda Agricola S. s.r.l.. Con atto del 30 luglio 2008 i signori T., A. e B. cedevano le quote di partecipazione nella "AZIENDA AGRICOLA S." alla società "Parco della S." che ne diveniva socio unico.

In data 29 giugno la società Agricola S. incorporava la società Parco della Stella che si estingueva.

L'Agenzia delle Entrate notificava a T.D., A.B.G. e B.S. e alle società"Azienda Agricola S." e "Azienda Agricola B. R. s.r.l." alcuni avvisi di liquidazione con i quali ingiungeva il pagamento delle imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale, ravvisando una cessione di ramo d'azienda negli atti di conferimento di ramo di azienda e successive cessioni di quote di partecipazione al capitale sociale della società conferitaria (oggetto di diverso contenzioso) e un successivo avviso di liquidazione, il n. (XXXXX), oggetto del presente giudizio, con il quale ingiungeva il pagamento delle imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale, ravvisando un'altra cessione del medesimo ramo d'azienda nella cessione di tutte le quote di partecipazione nel capitale della società "AZIENDA AGRICOLA S.".

Il ricorso avverso l'avviso di liquidazione veniva accolto dalla CTP di Udine la quale riteneva che la seconda cessione di quote sociali alla società "Parco della S." non avesse finalità elusive.

L'Agenzia delle Entrate proponeva gravame e la CTR del Friuli, con sentenza n. 92/10/13 depositata il 18 febbraio 2013 accoglieva l'appello incidentale dei contribuenti e annullava l'avviso di liquidazione per violazione del divieto di doppia imposizione. Osservava la CTR che l'asserita cessione del ramo di azienda era stata già colpita attraverso altro avviso di liquidazione, in quanto una volta considerata quale cessione di ramo di azienda l'operazione di conferimento seguita dalla vendita delle partecipazioni, non si poteva ulteriormente sostenere che costituisse cessione d'azienda anche la successiva ulteriore vendita delle partecipazioni.

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso, ritualmente notificato, affidato a due motivi.

Parte intimata resiste con controricorso, illustrato con memoria, proponendo appello incidentale condizionato volto a censurare la sentenza di appello per contrasto con le norme dettate in materia di interpretazione degli atti negoziali soggetti a registrazione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt. 1, 20 e 21; del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 67; dell'art. 53 Cost. in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia delle Entrate deduce omesso esame di punti di fatto decisivi, discussi tra le parti, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5.

Lamenta in particolare che la CTR avrebbe confuso la possibilità di applicare l'Imposta di Registro prendendo a presupposto un collegamento negoziale con la necessità di applicare l'imposta una sola volta raggruppando tutti gli atti compresi nel collegamento stesso.

3. Le censure possono essere esaminate unitamente in quanto strettamente connesse.

Le censure sono fondate.

Deve premettersi che non trova applicazione al caso di specie il nuovo testo del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, come modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziano 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020) ed entrato in vigore il 1° gennaio 2018.

Tale norma, nel testo novellato, prevede che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi", mentre il vecchio testo stabilisce che "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Non può ritenersi che il nuovo testo dell'art. 20 cit. abbia portata retroattiva in quanto gli artt. 10 e 11 disp. gen. prevedono che una norma non ha effetto retroattivo, salvo contraria espressa disposizione (Corte cost. 193 del 2017; nello stesso senso Corte cost. n. 257 del 2017; Cass. 6 ottobre 2017, n. 23424; Cass. 30 maggio 2017, 13597), assente nel caso di specie. Conseguentemente, gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore continuano ad essere assoggettati ad imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 (Cass. n. 4589 del 2018).

Tanto premesso osserva la Corte che ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, vecchio testo (applicabile ratione temporis), la cui rubrica si intitola "Interpretazione degli atti", "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".

Ebbene, secondo questa Corte (Cass. 15 marzo 2017, n. 6758; 8 giugno 2016, n. 11692), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nel dettare non una regola antielusiva ma una regola interpretativa, impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti e dei singoli motivi soggettivi. Come norma interpretativa, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 è dunque una norma di "qualificazione" degli atti, che non si sovrappone all'autonomia privata dei contribuenti, ma si limita a definirne l'esercizio insieme agli altri canoni legali di ermeneutica negoziale, fra i quali naturalmente non può trascurarsi la comune intenzione delle parti prevista dall'art. 1362 c.c.. Quest'ultimo elemento però rileva come elemento di qualificazione della complessa operazione economica solo dal punto di vista civilistico, mentre le conseguenze fiscali di quella qualificazione discendono direttamente dalla legge, prescindendo dunque, dalle intenzioni delle parti, quand'anche fossero tutte d'accordo per ottenere un certo risultato dal punto di vista fiscale.

La qualificazione interpretativa prescritta dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, ha ad oggetto la causa dell'atto, nella sua dimensione reale, concreta e oggettiva: quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica (Cass. 12 luglio 2005, n. 14611; 23 novembre 2001, n. 14900) e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni tra loro collegate e anche se non contestuali (Cass. 4 febbraio 2015, n. 1955).

I criteri indicati dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, non si discostano da quelli generali in tema di interpretazione dei contratti che impongono una interpretazione oggettiva dell'atto alla luce della comune intenzione delle parti, come prescritto dall'art. 1362 c.c.. E' l'operazione economica complessivamente posta in essere che deve, rivelare l'oggettiva, concreta e comune intenzione delle parti. In tal modo l'interpretazione aderente ai canoni legali ermeneutici restituisce dunque l'operazione negoziale nella sua realtà, scongiurando il rischio di un'alterazione della volontà privata (Cass. 15 marzo 2017, n. 6758, cit.).

L'imposta di registro va dunque correlata alla causa concreta dell'operazione, in ossequio al principio costituzionale di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.. Un'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non è in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela invece soltanto nella dimensione complessiva dell'affare. In questa prospettiva, il giudice può e deve verificare la qualificazione negoziale operata dall'ufficio finanziario circa l'osservanza dei criteri legali di interpretazione, i quali vanno riferiti alle circostanze concrete della sequenza di atti.

3. Con il ricorso incidentale condizionato i contribuenti deducono violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1, 20 e 21 e dell'art. 23 Cost. ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR implicitamente rigettato l'eccezione per cui l'atto del 30 luglio 2008 non era collegato con i precedenti ed era tassabile come mero atto di cessione di quote.

Il motivo deve ritenersi assorbito.

Nella specie la CTR non ha esaminato l'efficacia interpretativa e probatoria di tutti gli elementi fattuali dedotti dall'Agenzia delle entrate a fondamento della causa della complessiva operazione così come perseguita dai negozi dedotti in giudizio, nè di quelli forniti dalle parti e ha disatteso i principi di diritto in precedenza ricordati.

A tanto provvederà il Giudice di rinvio.

4. I motivi di doglianza dell'Agenzia delle Entrate vanno dunque accolti e affermato il seguente principio di diritto: "In tema di imposta di registro deve effettuarsi una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva; se ravvisato un collegamento negoziale il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, va interpretato, alla luce dei principi di ragionevolezza e di capacità contributiva, nel senso che tale imposta debba essere commisurata alla complessiva operazione economica oggettivamente realizzata dal punto di vista civilistico dal contribuente non ostandovi che l'imposta di registro sia formalmente un'imposta d'atto".

10. La sentenza impugnata va dunque cassata, e dovendosi procedere al discernimento di una tipica quaestio facti, si impone il rinvio alla Commissione Tributaria Regionale competente, in diversa composizione, la quale rivaluterà la fattispecie, alla luce dei principi di diritto sopra riportati e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 10 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 gennaio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza