Ordinanza del 15/01/2019 n. 722 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

che:

C. s.p.a., società immobiliare, acquistava, con atto notarile del (XXXXX), un complesso di immobili siti in Finale Ligure composto da 10 appartamenti costituenti il fabbricato denominato "(XXXXX)", nonchè da altri 4 appartamenti situati in area limitrofa, usufruendo delle agevolazioni fiscali (ai fini delle Imposte di Registro ed Ipocatastali) di cui alla Tariffa D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, comma 6, (nella quale è previsto che la tassazione in misura ridotta competa a condizione che il trasferimento di fabbricati sia "effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni") e, a distanza di tre giorni dalla scadenza del triennio, ne cedeva in blocco la maggior parte (8 su 14, ovvero tutti quelli che sino ad allora non aveva rivenduto) ad altra società.

L'Agenzia delle Entrate, ritenendo che la vendita in blocco fosse stata fatta al solo scopo di evitare la perdita dell'agevolazione, la revocava e, in data 14 ottobre 2007, notificava alla s.p.a. avviso di liquidazione della maggior imposta dovuta sulla scorta del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20.

Il ricorso della società contro l'atto impositivo veniva accolto dalla CTP di Genova con sentenza n. 177/20/2008 che veniva appellata dall'Agenzia.

Con sentenza del 7 dicembre 2011, la CTR di Genova rigettava l'appello, sulla base delle seguenti considerazioni:

1) occorreva esaminare le operazioni dedotte in giudizio nella loro globalità e nella loro essenza, onde verificare se le stesse fossero state poste in essere per soddisfare le normali esigenze economiche dell'impresa, oppure se le ragioni economiche sottostanti ai contratti fossero del tutto marginali o addirittura teoriche, in modo tale da rendere questi contratti manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti;

2) nella fattispecie in esame, premesso che era erronea l'affermazione contenuta nell'avviso di liquidazione secondo cui solo 2 degli originari 14 appartamenti erano stati in precedenza trasferiti, laddove, in realtà, solo 8 appartamenti residuali erano stati oggetto dell'atto stipulato in data (XXXXX), dal complesso dei rogiti relativi alle singole unità immobiliari e da quest'ultimo

atto notarile si poteva agevolmente constatare che gli immobili ceduti in blocco erano stati alienati ad un valore ben maggiore rispetto a quello dell'originario atto d'acquisto;

3) dall'insieme di queste risultanze probatorie si evinceva la presenza nell'operato della contribuente di scopi economici evidenti che facevano parte delle finalità e degli intenti, assolutamente leciti, propri di una società immobiliare il cui scopo era, appunto, la valorizzazione del patrimonio immobiliare acquisito e la sua rivendita a terzi a scopo di lucro;

4) in definitiva, il negozio di doppia compravendita era dotato di idonea e valida causa economica e, pertanto, non era nullo o inefficace tra le parti, come richiesto dall'Agenzia delle Entrate, indipendentemente dal fatto che il contratto fosse stato stipulato tra elementi del medesimo gruppo societario o tra la società e terze persone.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, sulla base di due motivi. Cxxxx s.p.a. ha resistito con controricorso, proponendo, a sua volta, ricorso incidentale condizionato fondato su tre motivi. In prossimità dell'adunanza camerale, la controricorrente ha depositato memorie illustrative.

MOTIVI DELLA DECISIONE

che:

1. Con il primo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione della Tariffa parte Prima, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, comma 1, sesto periodo, (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per non aver la CTR considerato che era configurabile, nella fattispecie, la violazione del principio generale di abuso del diritto desumibile dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

2. Il motivo è infondato.

Invero, alla stregua di quanto risultante dall'avviso di liquidazione notificato in data 11 ottobre 2007 (cfr. pagg. 8-9 del controricorso), l'Ufficio non ha mai provveduto a contestare la intervenuta violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, ma unicamente quella del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20. E ciò per l'evidente ragione che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, contiene disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, laddove, nel caso di specie, con l'avviso di liquidazione sono state disconosciute e revocate le agevolazioni fiscali in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale (cfr. pag. 4 del ricorso).

Ciò senza tralasciare che nella prima evenienza il medesimo Ufficio avrebbe dovuto far precedere, a pena di nullità (D.P.R. cit., ex art. 37 bis, comma 4), l'avviso di accertamento da una previa richiesta al contribuente di chiarimenti, indicando i motivi per cui avesse reputato applicabili, del menzionato D.P.R., i commi 1 e 2 ed avrebbe dovuto, sempre a pena di nullità, specificamente motivare (ex art. 37 bis, comma 5) l'avviso d'accertamento in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

E', d'altro canto, da escludere che Cifin abbia violato la Tariffa parte Prima, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, comma 1, sesto periodo, se solo si considera che è stato giudizialmente accertato

(cfr. pag. 4 della sentenza qui impugnata) e, comunque, non è contestato che la società (acquirente originaria dei 14 appartamenti) ha come scopo (recte, come oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata), appunto, la valorizzazione del patrimonio immobiliare acquisito e la sua rivendita a terzi a scopo di lucro ed aveva dichiarato nell'atto di acquisto l'intenzione di trasferire i beni immobili entro tre anni, in tal guisa rispettando le due condizioni cui il cit. art. 1 subordina la conservazione delle agevolazioni fiscali (l'imposta di registro nella misura dell'1% e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa).

Nè, d'altra parte, si è mai invocata, ad opera, dell'Ufficio, l'applicazione delle fattispecie di cui alle lettere f bis (cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo di cui al testo unico delle imposte sui redditi, art. 117) e f-quater (pattuizioni intercorse tra società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., una delle quali avente sede legale in uno degli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato, individuati ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 167, comma 4) dell'art. 37 bis, comma 3, peraltro, ripetesi, dettato in tema di imposte sui redditi.

Invero, in tema d'imposte dirette, pur costituendo l'abuso del diritto un principio generale, con radici comunitarie e costituzionali, rilevabile d'ufficio dal giudice nonostante la mancata allegazione dell'Amministrazione finanziaria, il legislatore ha proceduto, con il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis (ratione temporis vigente ed oggi abrogato dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1, comma 2), alla tipizzazione delle condotte elusive, sicchè può configurarsi un abuso del diritto solo qualora ricorra una delle operazioni indicate dalla disposizione, il cui terzo comma limita l'ambito applicativo dei due precedenti commi (Cass. sez. 5, n. 24024 del 25/11/2015).

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia l'insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso del giudizio (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per non aver la CTR adeguatamente valutato che si era trattato di una vendita in blocco ad una società interamente controllata dalla venditrice e dai suoi soci, che la vendita era avvenuta a soli tre giorni dalla scadenza del termine triennale e che, al momento della stipula del rogito, la società acquirente aveva versato alla venditrice solo una parte del prezzo.

2.1 Il motivo è fondato nei termini che di seguito si precisano.

Questa Corte ha già affermato che, in tema di Imposte di Registro, Ipotecaria e Catastale, in applicazione della regola interpretativa di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, che consente all'Ufficio di dare una qualificazione oggettiva dell'atto o degli atti soggetti a registrazione, secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessivamente considerata, deve ritenersi che la cessione di beni immobili tra società infragruppo, aventi il medesimo scopo sociale di rivendita degli stessi a privati, non costituisca un trasferimento idoneo ad evitare il verificarsi della condizione risolutiva dell'agevolazione concessa ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, Tariffa, parte prima, di cui all'allegato A, art. 1, comma 1, sesto periodo, (testo vigente ratione temporis), consistente nella mancata rivendita infratriennale, tenuto conto del detto limite temporale per l'immissione dei beni nel mercato immobiliare, non prorogabile nè eludibile reiterandone "in blocco" la cessione, e restando senza conseguenze il passaggio del potere di godimento e di disposizione sui beni dall'una all'altra società, in quanto non idoneo a realizzare la finalità dell'agevolazione (Cass., sez. 5, n. 30160 del 15/12/2017).

2.2. Premesso che è applicabile, ratione temporis, l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella formulazione ante riforma (essendo la sentenza della CTR stata depositata il 7 dicembre 2011), la CTR, per escludere la natura elusiva dell'operazione, si è limitata a valorizzare gli elementi - oggettivi - del maggior prezzo che Cxxxx aveva ricavato dalla vendita rispetto a quello d'acquisto degli immobili e dell'oggetto sociale perseguito dalla s.p.a., ma non ha accertato se l'acquirente fosse una società appartenente al medesimo gruppo della venditrice, ritenendo erroneamente che tale circostanza fosse del tutto irrilevante ai fini della revoca dell'agevolazione.

La sentenza impugnata va pertanto cassata, con rinvio della causa alla CTR di Genova in diversa composizione perchè accerti se la vendita è intervenuta in favore di una società appartenente al medesimo gruppo di Cxxxx s.p.a. ed, in caso positivo, rivaluti la fattispecie sottoposta al suo esame, verificando, alla luce di tale circostanza, se l'amministrazione finanziaria abbia fornito la prova del dedotto disegno elusivo.

Alla stregua delle considerazioni che precedono, la sentenza impugnata va cassata ed il giudice del rinvio dovrà altresì attenersi al seguente principio di diritto già enunciato da questa Corte (Sez. 5, Sentenza n. 2054 del 27/01/2017): "In tema d'imposta di registro, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, l'Amministrazione finanziaria, pur non essendo tenuta a conformarsi alla qualificazione attribuita dalle parti al contratto, non può travalicare lo schema negoziale tipico in cui l'atto risulta inquadrabile, salva la prova, da parte sua, sia del disegno elusivo sia delle modalità di manipolazione ed alterazione degli schemi negoziali classici".

3. Con i tre motivi di ricorso incidentale Cxxxx lamenta:

1) l'omessa pronuncia della CTR sull'eccezione di nullità del provvedimento impugnato per violazione della L. 7 gennaio 1929, art. 24, n. 4 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 4, per non aver mai ricevuto la previa notifica del processo verbale di chiusura delle operazioni;

2) l'omessa pronuncia del giudice sull'ulteriore eccezione di nullità dell'avviso per motivazione contraddittoria ed apparente;

3) l'omesso esame delle questioni rimaste assorbite nella sentenza impugnata.

I primi due motivi sono inammissibili, atteso che, in violazione del principio di specificità del ricorso, non riproducono i passi dell'atto di costituzione in appello in cui le eccezioni di nullità sarebbero state proposte.

Inammissibile, per difetto di interesse, è anche il terzo motivo, in quanto le questioni rimaste assorbite dal rigetto dell'appello dell'Agenzia delle Entrate dovranno eventualmente essere esaminate dal giudice del rinvio.

Il giudice del rinvio liquiderà anche le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo del ricorso principale, rigetta il primo motivo e dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo

accolto e rinvia la causa alla CTR di Genova in diversa composizione, anche per le spese.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Quinta Sezione civile della Corte Suprema di Cassazione, il 11 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 gennaio 2019

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza