Ordinanza del 30/12/2020 n. 29879 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Cessione di ramo di azienda - Partecipation Exemption - Presupposti - Assenza di intento speculativo - Condizioni.

Massima:

Per beneficiare del regime della Partecipation Exemption è necessaria l'assenza di qualsiasi intento speculativo, caratteristica che la legge individua in un periodo minimo di detenzione dell'azienda o dei beni che la costituiscono. Nel caso di specie, il ramo di azienda non era stato detenuto ininterrottamente dal cedente nei diciotto mesi precedenti alla cessione e, nello stesso arco temporale, non erano venuti ad esistenza gli stessi beni da cui era stata individuata l'azienda prima della cessione. Pertanto, non poteva ritenersi esistente l'azienda o i singoli beni facendo riferimento alle singole autorizzazioni commerciali o agli appalti per la costruzione e ciò sia perché si tratta di cose future, sia perché l'azienda o i singoli beni acquistano esistenza giuridica al momento del completamento dei lavori, e diversamente operando si vanificherebbe la portata della norma.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La contribuente soc. (------) s.r.l. e' partecipata pressoche' integralmente dalla (------) s.c.a.r.l. ed ha per oggetto sociale la realizzazione, gestione e vendita di strutture ed esercizi direzionali e commerciali.

A partire dal 2003 inizio' la realizzazione un compendio immobiliare, futuro nucleo del centro commerciale " (------)" in quel di (------), portato a compimento - almeno nei suoi tratti essenziali- nel 2005, quando nel corso dell'anno la parte piu' consistente venne fatta oggetto di contratti di affitto di azienda e di locazione immobiliare con vari esercenti, mentre venne ceduto alla CONAD l'ipermercato (c.d. piastra alimentare).

Sempre nella seconda meta' del 2005, (------) e (------) costituirono un consorzio per la gestione dell'intero complesso commerciale e per la prestazione dei servizi comuni, quindi venne costituita una nuova societa', la (------) s.r.l., per procedere alla vendita del ramo d'azienda rappresentato dalla galleria commerciale, dalla multisala e dalla gestione dei servizi relativi alle parti comuni. Infine, il 21 dicembre 2005 le partecipazioni in (------) s.r.l. - titolare del detto ramo d'azienda - furono cedute alla societa' di diritto tedesco con sede secondaria a (------) (------).

2. All'esito di accesso mirato dei funzionari dell'Agenzia delle entrate per verifica sul periodo di imposta 2005, veniva formato pvc, cui seguivano apporti collaborativi della contribuente, e notificato poi il 21 gennaio 2009 ove si contestava la vendita di partecipazione societaria in regime di esenzione di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 87 e 176 (c.d. Partecipation Exemption - PEX), con ulteriori due riprese a tassazione a fini Iva: da una parte per il recupero dell'Iva non versata sul rimborso delle imposte e spese notarili; dall'altra per addebito di sopravvenienze passive emerse a carico di (------) s.r.l. di proprieta' di (------) e ceduta ad (------) s.r.l. nell'ambito della stessa operazione generale.

Le ragioni della contribuente furono accolte dal giudice di prossimita' con sentenza confermata in appello, in principalita' sull'assunto che l'esenzione spetti non solo a chi ceda il ramo d'azienda detenuto ininterrottamente da almeno diciotto mesi, ma quando per lo stesso periodo siano stati detenuti quei beni da cui venga ricavato il ramo d'azienda, individuandolo anche al momento stesso della cessione.

Confermava l'annullamento delle pretese Iva sull'assunto trattarsi di rimborsi di spese anticipate e di rettifica del prezzo d'acquisto di partecipazione.

Avverso questa sentenza propone ricorso l'Avvocatura generale dello Stato, affidandosi a sette motivi, cui replica con tempestivo controricorso la societa' contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Vengono proposti sette motivi di ricorso

1. Con il primo motivo si prospetta violazione dell'articolo 360 c.p.c., n., per violazione e falsa applicazione del combinato disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 87 e articolo 176, comma 4, nonche' dell'articolo 2112 c.c., come modificato dal Decreto Legislativo n. 276 del 2003, nella sostanza contestando vi fossero i presupposti per l'agevolazione PEX, non solo perche' il ramo d'azienda non era stato detenuto ininterrottamente dal cedente nei diciotto mesi precedenti alla cessione, ma anche perche' nello stesso arco temporale non erano nemmeno venuti ad esistenza gli stessi beni da cui era stata individuata l'azienda poco prima della cessione. Questa Corte si e' anche di recente occupata della materia, circoscrivendo le condizioni per beneficiare del regime PEX sul presupposto dell'assenza speculativa dell'operazione (cfr. Cass. V, n. 12138/19), non di meno in questo caso difetta il presupposto stesso dell'agevolazione, giustificata dall'assenza di intento speculativo che la legge individua in un periodo minimo di detenzione dell'azienda (o dei beni che la costituiscono). Ed infatti risulta non controverso in atti che la galleria commerciale, la multisala e, sostanzialmente, le parti comuni necessarie a costituire il Centro commerciale, siano state completate

funzionalmente nel 2005, verso il momento delle operazioni negoziali della cui rilevanza fiscale qui si controverte, ma comunque non prima del giugno 2004, a quando dovrebbe risalire la proprieta' dei beni per maturare il termine dilatorio di 18 mesi voluto dal legislatore. Ne' puo' ritenersi esistente l'azienda (o i singoli beni) facendo riferimento alle singole autorizzazioni commerciali, agli appalti per la costruzione ed un immobile in corso di costruzione, sia perche' si tratta di cose future, sia perche' la concreta funzionalita' puo' determinarsi solo con la dichiarazione di completamento dei lavori, da cui si deduce la conformita' al titolo edificatorio, nonche' la coerenza con l'autorizzazione al commercio, di talche' l'azienda (o i singoli beni che andranno a comporla) acquistano esistenza giuridica, specificita' e concreta funzionalita'. Diversamente opinando, il termine legale di cui si discute potrebbe essere retrodatato senza un ancoraggio preciso ad un titolo edilizio (peraltro suscettibile di modifica) o ad una dichiarazione certificata di inizio attivita' con effetto meramente "prenotativo" del diritto, vanificando la portata della norma.

Il motivo e' dunque fondato e merita accoglimento.

2. Con il secondo motivo si prospetta censura ex articolo 360 c.p.c., n. 5, per omessa motivazione su di un fatto controverso e decisivo, criticando l'affermazione della CTR ove da' per pacifico che i beni costituendi l'azienda ceduta fossero parte dell'azienda cedente almeno dal 2003. Il motivo, cosi' come posto, resta assorbito nell'accoglimento del precedente, rappresentando nella sostanza la medesima doglianza sotto diverso profilo di gravame.

3. Con il terzo motivo si profila censura ex articolo 360 c.p.c., n. 5, nuovo testo, per omesso esame di fatti decisivi per il giudizio che sono stati oggetto di discussione fra le parti. Il motivo ripropone la doglianza che precede secondo il nuovo testo del parametro di cassazione e resta assorbito dall'accoglimento del primo motivo.

4. Con il quarto motivo di prospetta doglianza ex articolo 360 c.p.c., n. 4, per violazione e falsa applicazione del citato codice di rito civile, articolo 112, lamentando nella sostanza l'omissione di pronuncia circa autonoma domanda subordinata in ordine al calcolo del regime PEX. Il motivo assolve l'onere dell'autosufficienza e resta assorbito nell'accoglimento del primo motivo.

5. Con il quinto motivo si solleva censura ex articolo 360 c.p.c., n. 3, per violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 15, relativamente al primo recupero Iva, nella sostanza criticando l'affermazione della CTR ove ritiene esenti Iva i rimborsi per anticipazioni fatte a terzi (spese notarili, imposte) rese in adempimento dell'articolo 27, dei contratti stipulati con gli operatori del centro commerciale, mentre il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 1, comma 3, prevede condizioni specifiche perche' le anticipazioni fatte a terzi siano escluse dalla base imponibile. Nel caso in esame, farebbe difetto un mandato con rappresentanza fra le parti, senza il quale non potrebbe darsi per provata la natura di anticipazione delle somme in contestazione, mentre controdeduce la parte contribuente che la stessa deduzione dell'obbligo contrattuale in atto notarile supplisce alle formalita' sacramentali. Il testo normativo citato, anche nella versione vigente ratione temporis, richiede unicamente che tali anticipazioni siano "regolarmente documentate". A tale proposito, e' gia' intervenuta questa Corte, affermando che nel sistema dell'IVA, che considera il mandatario senza rappresentanza operatore in proprio (Decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 3, comma 3, e articolo 13, comma 2, lettera b)), le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate autonomi presupposti per l'applicazione del tributo anche nei rapporti tra mandante e mandatario. Ne consegue che le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte da un mandatario senza rappresentanza (nella specie, un procuratore sportivo) nell'interesse della controparte ma in nome proprio concorrono a formare la base imponibile (Cosi' Cass. V, n. 28285/2013, conforme in seguito n. 3588/2016, n. 3590/2016; n. 11442/2018, n. 11443/2018; nonche' da n. 20249 a n. 20254 del 31 luglio 2018).

Il motivo e' quindi fondato e merita accoglimento.

6. Con il sesto motivo si lamenta violazione dell'articolo 360 c.p.c., n. 5, per insufficiente motivazione in ordine ad un fatto controverso, relativo al secondo rilievo Iva, laddove la CTR non ha considerato che le somme corrisposte alla (------) srl non avevano natura risarcitoria per inesatto adempimento contrattuale, bensi' adempimento di preciso obbligo contrattuale.

Il motivo assolve l'onere dell'autosufficienza. Il passo della gravata sentenza non consente di intendere come il giudice di merito sia pervenuto alla conclusione per cui le somme fossero risarcimento del danno piuttosto che adempimento contrattuale. Ed infatti la deduzione di un vizio di motivazione della sentenza impugnata con ricorso per cassazione conferisce infatti al giudice di legittimita' non gia' il potere di riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale sottoposta al suo vaglio, bensi' la mera facolta' di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice del merito, cui in via esclusiva spetta il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di assumere e valutare le prove, di controllarne l'attendibilita' e la concludenza, di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicita' dei fatti ad esse sottesi, di dare (salvo i casi tassativamente previsti dalla legge) prevalenza all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti (v. Cass., IV, n. 8718/2005, n. 4842/2006, Cass. V, n. 5583/2011; n. 32980/2018).

Il motivo e' quindi fondato e merita accoglimento.

7. Con il settimo ed ultimo motivo, infine, si profila censura ex articolo 360, n. 3, per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 10 e 15, nella sostanza contestando che possano essere esenti Iva come risarcimento di danno (contrattuale) le somme corrisposte invece proprio in esecuzione di obbligo contrattuale. Il motivo ripropone sotto diverso parametro la medesima censura che precede e ne resta assorbito.

In definitiva, il ricorso e' fondato nei limiti dei motivi accolti, la sentenza dev'essere cassata con rinvio al giudice di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi primo, quinto e sesto, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata in relazione i motivi accolti, rinvia il giudizio alla CTR per l'Emilia Romagna - Bologna, in diversa composizione, cui demanda anche la regolazione delle spese della presente fase del giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza