Sentenza del 30/05/2018 n. 13610 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione Tributaria Regionale del Veneto, con sentenza depositata il 28 maggio 2010, dichiarava illegittimo l'avviso emesso dalla Agenzia delle Entrate, in applicazione del D.P.R. 131 del 1986, art. 20 nei confronti della spa Sca H. P., per il recupero a tassazione delle imposte di registro e ipotecaria dovute in riferimento all'operazione - data dall'atto dell'8 luglio 2005, con cui la spa Sca Hygiene Products aveva costituito la srl Cartiere V. L. conferendovi un'azienda, e dall'atto del 14 luglio 2005, con cui la spa Sca H. P. aveva ceduto le partecipazioni sociali nella soecietà neocostituita alla srl S. - (operazione) qualificata dalla Agenzia come cessione dell'azienda da spa Sca H. P. alla srl S., in ragione della vicinanza temporale tra i contratti e delle risultanze di documenti della spa Sca H. P. in cui la stessa parlava dell'operazione in termini, appunto, di cessione del sito produttivo di "Villa L.".

2. La commissione tributaria regionale motivava la decisione ritenendo che il D.P.R. 131 del 1986, art. 20 era stato male applicato trattandosi "di norma volta all'interpretazione dei contratti ed atta all'accertamento di eventuali "evasioni" desumibili dagli atti stessi" ed aggiungendo, in primo luogo, che neppure il ricorso al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis risultava "consentito in considerazione della non applicabilità della norma al settore dell'imposta di registro", in secondo luogo, che "sarebbe aberrante riconoscere validità nel caso di specie al negozio giuridico ai fini dell'imposizione diretta" (considerato che ai fini delle imposte dirette - art. 176 TUIR che richiama l'art. 37 bis -, l'operazione è incesurabile) e contrastarlo sotto il profilo della imposizione indiretta, con il possibile risultato di accertamenti contrastanti".

3. L'Agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale sulla base di quattro motivi.

6. La Sca H. P. resiste con controricorso contenente ricorso incidentale; la società ha depositato memoria illustrativa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Col primo motivo di ricorso principale, l'Agenzia lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione o falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 per avere la commissione regionale errato nel ritenere la norma non utilizzabile per una considerazione unitaria di più atti collegati causalmente.

2. Col secondo motivo di ricorso principale, l'Agenzia lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 53 Cost., per avere la commissione regionale, una volta esclusa l'applicabilità del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 omesso di esaminare la complessiva operazione posta in essere dalla Sca H. P. sotto il profilo del suo possibile contrasto con il principio generale antielusivo rinveniente dalla disposizione costituzionale.

3. Col terzo motivo di ricorso principale, l'Agenzia lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 53 Cost., la falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 176 e 87 e la violazione del R.D. n. 262 del 1942, art. 14 per avere la commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto che l'ordinamento non ammetta la possibilità di una diversa valutazione di un'operazione ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'imposta di registro.

4. Col quarto motivo di ricorso principale, l'Agenzia lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa motivazione sul fatto controverso e decisivo, rappresentato da ciò che la commissione ha "verosimilmente" voluto affermare laddove ha scritto che nella specie erano da escludere ipotesi di elusione, ossia che non ricorrevano i presupposti fattuali per l'applicazione della clausola generale antielusiva.

5. Con i due motivi di ricorso incidentale, la spa Sca H. P. lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, commi 4 e 5, "e dei principi di diritto secondo cui, in caso di contestazione di elusione fiscale o abuso del diritto, debbano previamente applicarsi le garanzie procedurali previste dalla disposizione in parola", per non avere la commissione regionale rilevato d'ufficio la nullità dell'avviso impugnato perchè emanato in difetto di tali garanzie procedurali e, rispettivamente, in relazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere la commissione regionale rilevato d'ufficio la nullità dell'avviso impugnato perchè emanato in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, commi 4 e 5, "e dei principi di diritto secondo cui, in caso di contestazione di elusione fiscale o abuso del diritto, debbano previamente applicarsi le garanzie procedurali previste dalla disposizione in parola".

6. Il primo motivo del ricorso principale è fondato:

6.1 questa Corte, considerato che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 ("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") chiaramente esprime il principio di prevalenza della sostanza sulla forma principio a cui è correlata "l'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria di registro, dal regime della tassa, avente come oggetto l'atto inteso nella sua forma documentale, e come contenuto una determinata quantità di denaro da riscuotere in corrispettivo del servizio di registrazione, a quello dell'imposta, avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva correlabile a una ben dimostrata forza economica" (Cass. 11873/2017) -, in coerenza con il rilievo per cui tale principio sarebbe svilito da una concezione che non consentisse di ricercare la sostanza dell'atto avvalendosi anche di elementi esterni al documento, ha più volte affermato che detto principio non solo consente, ma addirittura impone, laddove vi siano pattuizioni frazionate in più atti, anche non contestuali, oggettivamente idonee a produrre un certo effetto giuridico, di guardare, nell'applicazione dell'art. 20, non all'atto risultante dal documento singolarmente considerato ma all'effetto

giuridico unitario derivante dai vari atti collegati (v., tra le più recenti, Cass. 11873/2017, che richiama Cass. n.10216/2016; Cass. n.1955/2015, n. 14150/2013, n. 6835/2013; Cass. n. 6578/2017; Cass. n.3562/2017);

6.2 nel quadro di quanto precede, la Corte ha specificamente osservato (Cass. n.6758/2017; Cass. ord. n. 24594/2015; Cass. n. 6405/2014) che il conferimento societario di un'azienda e la successiva cessione dal conferente a terzi delle quote della società devono essere qualificati come cessione di azienda se il Fisco riconosca nell'operazione complessiva - in base alle circostanze obiettive del caso concreto - la causa unitaria della cessione aziendale;

6.3. quanto ritenuto dalla commissione tributaria del Veneto (v. punto n. 2 della superiore esposizione dei fatti di causa) - in fattispecie in cui non è controversa l'esistenza di circostanze obiettive astrattamente suscettive di giustificare la riconduzione, da parte del Fisco, degli atti posti in essere dalla contribuente alla causa unitaria della cessione di azienda (v. punto 1 della superiore esposizione in fatto) - è in contrasto con il quadro e con le enunciazioni specifiche di cui sopra;

6.4. nè, per le ragioni messe in evidenza dalla pronuncia n. 11873/2017, e condivise da questo Collegio, quanto sostenuto nella sentenza impugnata può trovare valido appiglio nella isolata pronuncia resa da questa Corte n. 2054/2017;

6.5. nessun rilievo, infine, può essere annesso alla modifica apportata al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), ("al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'art. 20, comma 1: 1) le parole: "degli atti presentati" sono sostituite dalle seguenti: "dell'atto presentato"; 2) dopo la parola: "apparente" sono aggiunte le seguenti: ", sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"), atteso che trattasi, appunto, di modifica - come reso palese dalla lettera della norma - e quindi di innovazione -segnatamente di innovazione volta ad introdurre limiti all'attività di qualificazione giuridica della fattispecie -, destinata, come tale, a valere solo pro futuro (Cass. n. 2007/2018).

7. Il primo motivo del ricorso principale va accolto e gli altri restano assorbiti.

8. I motivi di ricorso incidentale sono infondati in quanto si basano sull'assunto per cui la commissione avrebbe dovuto rilevare la mancata applicazione, da parte della Amministrazione finanziaria, delle garanzie di contraddittorio endoprocedimentale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis (oggi L. n. 212 del 2000, art. 10 bis); assunto che è errato essendosi, nel caso di specie, fatto applicazione, da parte del Fisco, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 che detta una regola interpretativa e non antielusiva, il cui impiego non è condizionato al rispetto delle suddette garanzie (Cass. ord. 313/2018; Cass. sentenza n.6758/2017).

8. Conclusivamente, in accoglimento del primo motivo di ricorso principale assorbiti gli altri motivi dello stesso ricorso e rigettato il ricorso incidentale, la sentenza impugnata deve essere cassata.

9. Occorre rinviare la causa alla commissione regionale del Veneto, perchè questa, in composizione diversa da quella da cui è stata resa la sentenza cassata, riesamini la questione della riconducibilità della fattispecie alla figura della cessione d'azienda, alla luce dei principi di diritto di cui ai superiori punti da 6.1. a 6.5.

10. La commissione dovrà decidere anche delle spese.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, dichiara assorbiti gli altri motivi del ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla commissione tributaria regionale del Veneto in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 2 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 30 maggio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza