Sentenza del 17/07/2018 n. 18902 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con rogito del 21/04/2005, la G. s.p.a. cedeva alla T. s.r.l. un immobile nel quale quest'ultima esercitava attività alberghiera in forza di contratto di affitto di azienda; con rogito in pari data, la T. s.r.l. cedeva l'immobile alla F.& B. s.r.l.; con rogito del 22/04/2005, la F.& B. s.r.l. cedeva in locazione lo stesso immobile alla Ti. ; con rogito in data 11/05/2005, la T. s.r.l. cedeva l'azienda alberghiera alla Ti. , poi divenuta Gh. .

L'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti della G. s.p.a. e della F.& B. s.r.l. avvisi di liquidazione con sanzioni per imposte di registro, ipotecaria e catastale, rilevando che con l'insieme dei predetti contratti erano state scorporate le operazioni di cessione dell'immobile e di cessione dell'azienda, determinando l'elusione dell'imposta di registro che avrebbe dovuto scontare la cessione dell'immobile, in mancanza dello scorporo. Il disegno elusivo sarebbe stato confermato dal fatto che le predette Società facevano capo a uno stesso soggetto, M.F..

Avverso i predetti avvisi di liquidazione la G. s.p.a. e la F.& B. s.r.l. proponevano ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Perugia, che li accoglieva con sentenza del 22/09/2009.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale per l'Umbria, che lo rigettava con sentenza in data 07/02/2012.

2. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione.

3. La F.& B. s.r.l. si è costituita con controricorso.

4. La G. s.p.a. si è costituita con controricorso recante anche ricorso incidentale subordinato.

5. L'Agenzia delle entrate ha presentato memoria con la quale si ribadisce la fondatezza del ricorso e si insiste per l'accoglimento dello stesso.

6. La G. s.p.a. ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Il ricorso della Agenzia delle Entrate è affidato a tre motivi.

1.1. Con il primo motivo la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, del D.P.R. n. 600 del 1973, art.

37-bis, e degli artt. 1362 e 2967 c.c.. La ricorrente osserva che il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, rubricato interpretazione degli atti, stabilisce che l'imposta di registro è applicata secondo l'intrinseca natura gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente. La norma esprime l'esigenza di pervenire al prelievo di imposta in base al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, ricalcando il principio interpretativo dei contratti fissato dall'art. 1362 c.c., secondo cui l'interpretazione del contratto deve mirare all'indagine sulla comune intenzione delle parti, da effettuarsi sulla base del loro comportamento complessivo anche successivo alla conclusione del contratto, senza limitarsi al senso letterale delle parole.

Sulla base di tali considerazioni, la ricorrente ha sostenuto che è viziata l'affermazione del giudice di appello secondo cui l'Ufficio avrebbe dovuto provare che la G. s.p.a. e la F.& B. s.r.l. fossero informate a priori delle operazioni svolte in epoca successiva agli atti che li riguardano, partecipando in tal modo al disegno elusivo che altre società intendevano perseguire. In questo modo, il giudice d'appello ha mal interpretato il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, poichè ha ignorato la funzione antielusiva sottesa alla disposizione in esame e affermata dalla giurisprudenza. La sentenza di appello, dunque, si fonda su erronea interpretazione di norme di diritto, in quanto l'Amministrazione finanziaria è tenuta, ai sensi dell'art. 20 del citato D.P.R., ad accertare l'effetto pratico che è stato perseguito in base al collegamento funzionale di più contratti, i quali nella loro individualità conservano la validità civilistica. Nel caso in esame, è pacifico che la G. s.p.a. ha separato l'immobile e l'azienda cedendole separatamente alla T. e alla Ti. ; l'immobile, nella stessa data della cessione, è stato concesso in locazione prima dalla T. alla F.& B. s.r.l. e nella stessa data è stato concesso in locazione dalla F.& B. s.r.l. alla Ti. . L'effetto concreto di questi negozi separati - ma praticamente contestuali in quanto tutti realizzati nella stessa data - è stato quello di far pervenire l'immobile alla Ti. tramite atti distinti, anzichè con unico atto di cessione d'azienda che avrebbe scontato l'imposta di registro. I trasferimenti indicati hanno dato luogo, nel passaggio di proprietà dell'immobile, all'elusione dell'imposta di registro. Inoltre, nonostante si tratti di soggetti giuridici apparentemente distinti, è evidente come la proprietà sia riconducibile a un unico soggetto, il M.. In conclusione, il prelievo operato dall'Ufficio è pienamente legittimo, perchè deve attuarsi sulla base del fine pratico perseguito dai contraenti e l'indagine deve spingersi anche agli atti precedenti e successivi, in modo tale da individuare lo scopo sostanziale discendente dal collegamento funzionale.

1.2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis, nonchè dell'art. 2697 c.c.. Il giudice di appello, muovendo dal presupposto secondo cui mancherebbe la prova che la G. s.p.a. e la F.& B. s.r.l. fossero informate a priori delle operazioni svolte in epoca successiva agli atti, ha ritenuto che le operazioni sopra descritte non fossero elusive ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37-bis. Questa affermazione è illegittima. Infatti, qualora un'operazione venga posta in essere senza valide ragioni economiche, al solo scopo di ottenere vantaggi tributari indebiti, utilizzando in maniera distorta alcune forme giuridiche, l'ufficio deve procedere alla riqualificazione dell'operazione agli effetti fiscali. In proposito, le Sezioni Unite hanno stabilito che l'uso di uno strumento in modo distorto, per ottenere un risparmio fiscale, anche se non contrastante con una disposizione, in difetto di regioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalle mere aspettative di quel risparmio fiscale, costituisce abuso del

diritto. Ebbene, il giudice di appello non ha fornito alcuna spiegazione circa la ragionevolezza dell'operazione contestata nell'avviso di liquidazione oggetto di causa, ma si è limitato a richiamare la possibilità di costituire società di capitale formate anche da una sola persona fisica e di esperire attività tendenti a conseguire, quando sia consentito dalla legge, un risparmio di costo. Così, la decisione del giudice di appello è erronea sia per violazione del divieto generale di abuso del diritto, sia per non aver rilevato il mancato assolvimento, da parte delle società contribuenti, all'onere di provare che la causa reale dell'operazione negoziale avesse una sua valida giustificazione economica. Nella specie, il disegno elusivo è confermato dal fatto che la compagine delle società sopra menzionate faceva capo ad un'unica persona fisica e che i contratti furono stipulati in rapida successione.

1.3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, richiamando l'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76. Il giudice d'appello ha ritenuto che, non sussistendo l'ipotesi dell'intento elusivo e trattandosi di imposta complementare, il termine iniziale per l'esercizio del potere impositivo deve essere individuato nella data di registrazione della prima operazione. Tuttavia, alla luce della fondatezza dei precedenti motivi di ricorso, il termine decadenziale previsto per il recupero all'imposizione in base al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, decorre dalla data di registrazione dell'ultimo atto del disegno elusivo e, poichè, l'ultimo atto del disegno è l'atto registrato a Foligno il 23 novembre 2006, il termine decadenziale triennale non risulta decorso.

2. Il ricorso incidentale subordinato della G. s.p.a. è articolato in quattro motivi, con i quali la ricorrente afferma di riproporre le questioni assorbite.

2.1. Con il primo motivo, si deduce nullità dell'avviso di liquidazione per vizi propri. Sotto un primo profilo, l'avviso di liquidazione non è conforme alla prescrizione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7, poichè richiama atti, sui quali si fonda l'assunto dell'elusività, di cui la G. non è a conoscenza. Per altro verso, l'avviso di liquidazione non reca l'indicazione degli articoli della Tariffa delle imposte di registro ipotecaria e catastale applicati dall'Ufficio. Per questi motivi, l'atto è insanabilmente nullo per violazione dell'obbligo di chiarezza e di motivazione degli atti tributari impositivi.

2.2. Con il secondo motivo, si deduce l'illegittimità dell'atto impositivo per inammissibile duplicazione dell'accertamento. Con l'atto impugnato, infatti, l'ufficio pretende di sottoporre nuovamente ad accertamento la vendita intervenuta tra la G. s.p.a. e la Ti. s.r.l., ma essa era stata già sottoposta ad accertamento da parte dello stesso Ufficio, accertamento che si è concluso con un atto di adesione del 19/10/2007. Quindi l'Ufficio pretende una nuova imposizione non giustificata.

2.3. Con il terzo motivo si sostiene che dall'asserita elusività non deriva la responsabilità solidale della ricorrente incidentale, in quanto l'affermazione di elusività da parte dell'Ufficio si fonda su atti successivi a quello oggetto di causa e ai quali la G. non ha preso parte. Dunque, poichè gli esiti accertativi dipendono da fatti imputabili esclusivamente alle controparti, la G. non può essere chiamata a rispondere del pagamento delle imposte liquidate dall'Ufficio.

2.4. Con il quarto motivo si deduce inapplicabilità della sanzione, in considerazione del fatto che l'imposta non è dovuta.

3. Questo Collegio osserva che il primo motivo del ricorso principale è fondato.

Il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, recita: "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". Dunque, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli atti, fissato dalla menzionata norma, comporta che, nell'imposizione tributaria, deve attribuirsi rilievo preminente alla causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali. Ove l'operazione economica sia unitaria, al di là delle forme giuridiche in cui sia rivestita, non può darsi valore preminente alla diversità di oggetto e di causa, relativi, ad esempio, a due contratti, però negare il loro collegamento. Ne consegue che, ai fini dell'imposta di registro, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, considera sempre preminente la causa reale dell'operazione.

La fattispecie normativa in discussione si riferisce agli atti nella loro oggettività ermeneutica, quindi ha natura chiaramente interpretativa e prescinde da qualunque riferimento all'eventuale disegno o intento elusivo delle parti.

Questa Corte ha più volte spiegato che, come norma interpretativa, D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, è 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. In tal senso, è stato escluso che il suddetto l'art. 20 sia predisposto al recupero di imposte eluse, perchè l'istituto dell'abuso del diritto - disciplinato oggi dalla L. n. 212 del 2000, art. 10-bis, - presuppone una mancanza di causa economica che non è viceversa prevista per l'applicazione dell'art. 20, disposizione la quale semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto, o il collegamento di più atti, in ragione della loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale. E' stato anche precisato che la prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo, e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti, ed ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento nella sostanza unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati (Cass. n. 10216/2016; n. 1955/2015; n. 14150/2013; n. 6835/2013).

Tale interpretazione della disposizione in commento tiene conto dell'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 di 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 (art. 53 Cost.). Nell'ambito di una simile evoluzione, l'oggetto

dell'imposta di registro, per quanto genericamente e formalmente individuata nel riferimento dell'art. 1 agli atti soggetti a registrazione o volontariamente presentati per la registrazione, è costituito, nella sostanza, dagli effetti giuridici di tali atti e l'imposta si collega all'atto come negozio e non all'atto come documento (Cass. n. 3481/2014). In senso contrario, non vale il richiamo alla diversità dei criteri interpretativi utilizzabili ai fini tributari, rispetto a quelli civilistici, in quanto va pur sempre attribuita preminenza, in applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 "alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali adoperate dalle parti, sicchè, ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale, è possibile valutare, ai sensi dell'art. 1362 c.c., comma 2, circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali" (Cass. n. 6405/2014), di guisa che "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria" (Cass. n. 19752/2013; n. 10660/2003; n. 14900/2001).

Dunque, la regola interpretativa di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, prescinde da intenti elusivi, eventualmente ma non necessariamente posti a base della scelta negoziale complessa (cfr., Cass. civ., Sez. trib., 28 agosto 2013, n. 19752).

Ciò posto, deve osservarsi che, nella specie, il giudice di appello non si è attenuto ai principi di diritto appena illustrati. Invero, la decisione impugnata si fonda sulla considerazione secondo la quale, ai fini dell'affermazione del comportamento elusivo da parte della Generale Fabbricati e della F.& Beverage, gli avvisi di liquidazione dovevano essere emessi anche nei confronti della Ti. , beneficiaria del complesso immobiliare, nonchè sul rilievo secondo cui l'Ufficio avrebbe dovuto provare che la G. e la F.& B. avessero preordinato un disegno elusivo, ritenuto comunque insussistente poichè le operazioni poste in essere dalle diverse società poteva riguardare solo i soggetti che avevano preso parte agli atti. In questo modo, il giudice di appello ha completamente obliterato di verificare se gli atti stipulati dai soggetti interessati, pur nella loro formale autonomia, fossero tra loro collegati. La Commissione tributaria regionale, invece, avrebbe dovuto compiere una valutazione complessiva di tutti gli atti, considerati globalmente, onde verificare se costituivano un'unica operazione tesa all'acquisto dell'immobile senza pagare l'imposta di registro dovuta per le compravendite immobiliare.

Del resto, agli atti risultavano molteplici elementi che potevano indurre a una conclusione in tal senso, rappresentanti dalla breve distanza in cui gli atti furono compiuti (sul punto vedi Cass. 23 novembre 2001, n. 14900, Rv. 550576; Cass. 25 febbraio 2002, n. 2713, Rv. 552496; Cass. 5 giugno 2013, n. 14150, Rv. 627127; Cass. 19 febbraio 2014, n. 3932, Rv. 629963) e dalla riconducibilità delle società interessate ad unica persona.

Il giudice di appello avrebbe dovuto apprezzare la causa reale e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, al fine di verificare la sussistenza o meno di un collegamento negoziale. Tuttavia, una tale indagine dell'effettiva volontà delle parti, che è preliminare alla qualificazione del contratto, è stata del tutto omessa. Ne consegue che la sentenza impugnata deve essere cassata. Il giudice del rinvio sarà chiamato ad effettuare una tale valutazione, la quale non può essere svolta in questa sede di legittimità, essendo un'indagine implicante un esame nel merito della vicenda.

4. Dall'accoglimento del primo motivo del ricorso principale deriva l'assorbimento degli altri motivi sul quale lo stesso si fonda.

5. Il ricorso incidentale condizionato, proposto dalla G. s.p.a., si fonda su motivi inammissibili.

Occorre rammentare che il ricorso per cassazione, avendo ad oggetto censure espressamente e tassativamente previste dall'art. 360 c.p.c., comma 1, deve essere articolato in specifici motivi riconducibili in maniera immediata e inequivocabile a una delle cinque ragioni di impugnazione stabilite dalla citata disposizione, pur senza la necessaria adozione di formule sacramentali o l'esatta indicazione numerica di una delle predette ipotesi (Cass. sez. un. 24/07/2013, 17931).

Nel caso in esame, invece, non è indicato alcuno specifico profilo di censura, sicchè si vorrebbe devolvere alla Corte, in modo inammissibile, il compito di ricondurre le generiche doglianze sopra sintetizzate a uno dei motivi di ricorso di cui all'art. 360 c.p.c. Il ricorrente incidentale, infatti, si limita a trascrivere il testo dei motivi del ricorso originario che sono stati dichiarati assorbiti e quindi non esaminati dal giudice di appello. Tuttavia, in violazione principio di specificità dei motivi del ricorso per cassazione, non viene compiuta una esposizione chiara ed esauriente elle ragioni per le quali il giudice del merito avrebbe dovuto esaminare tali motivi ed eventualmente accoglierli. Del resto, nemmeno si fa riferimento alla nullità della decisione derivante dalla relativa omissione.

4. Per le ragioni esposte, il ricorso principale va accolto nei termini sopraindicati, mentre il ricorso incidentale va dichiarato inammissibile. La sentenza impugnata, pertanto, va cassata con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, la quale dovrà attenersi ai principi di diritto sopra illustrati, decidendo anche sulle spese.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo del ricorso principale; dichiara assorbiti gli altri motivi del medesimo ricorso; dichiara inammissibile il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese del presente giudizio, alla Commissione tributaria dell'Umbria, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza