Sentenza del 26/01/2018 n. 2008 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. Con atto del 21 dicembre 2007 la società M. S.p.A., attualmente XXXX S.r.l., sottoscriveva l'aumento di capitale sociale deliberato da M. G. S.r.l. tramite conferimento di un compendio aziendale del valore di Euro 22.290.000, a fronte del quale la società M. S.p.A. riceveva una partecipazione in M. G. S.r.l. pari ad Euro 100.000. In data 22 dicembre 2008 la società M. S.p.A. cedeva alla società L. S.r.l., ora J. S.r.l., l'intera quota di partecipazione in M. G. S.r.l.. L'agenzia delle entrate emetteva nei confronti di M. G. S.r.l., XXXX S.r.l. e L. S.r.l. l'avviso di liquidazione con cui riqualificava, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, i singoli atti di conferimento d'azienda e di successiva cessione della partecipazione come un'unica operazione produttiva di un solo effetto giuridico finale da identificarsi nella cessione del ramo d'azienda. Le società L. S.r.l. e M. G. S.r.l. impugnavano l'avviso di liquidazione con due ricorsi separati e la commissione tributaria provinciale di Milano, previa riunione, li accoglieva. Proponeva appello l'agenzia delle entrate e la commissione tributaria regionale della Lombardia lo accoglieva sul rilievo che il risultato dei vari atti aveva portato alla cessione di un ramo d'azienda e non rilevava il fatto che gli atti fossero stati stipulati a distanza di un anno l'uno dall'altro poichè la necessità del risparmio di imposta aveva giustificato l'attesa.

2. Avverso la sentenza della CTR propongono ricorso per cassazione la società M. G. S.r.l. e la società J. S.r.l., già L. S.r.l., svolgendo quattro motivi. L'agenzia delle entrate si è costituita in giudizio al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1.

3. Con il primo motivo le ricorrenti deducono violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, ed all'art. 1362 c.c.. Sostengono che gli schemi causali tipici del conferimento del ramo d'azienda, della cessione di quote e della cessione di ramo d'azienda sono diversi tra loro e l'unitarietà del progetto rintracciabile in una pluralità di atti può essere apprezzata solo quando il collegamento tra gli atti stessi emerga sotto il profilo strutturale, riguardando i medesimi soggetti, e sotto il profilo funzionale, ovvero quando ciascun atto comporta un contributo strumentale alla formazione progressiva di un'unica fattispecie. Nel caso di specie i soggetti interessati ai singoli atti erano diversi e ciascun atto aveva una propria causa ed una autonomia funzionale, posto che il negozio di conferimento del compendio aziendale era stato posto in essere con la finalità di separare le attività svolte dalle società del gruppo ed i connessi rischi suddividendo il comparto immobiliare finanziario da quello industriale commerciale. L'atto di cessione della partecipazione era stato effettuato un

anno dopo a favore di un soggetto diverso che non aveva alcun legame con la società conferitaria. Mancava, quindi, un collegamento funzionale tra l'atto di conferimento di ramo d'azienda ed il successivo atto di cessione di quote per mancanza di identità dei soggetti e dell'oggetto.

4. Con il secondo motivo deducono violazione di legge, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in relazione al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, ed al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis. Sostengono che la sentenza impugnata può essere censurata anche nella parte in cui il collegio giudicante ha inteso riconoscere al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, natura antielusiva ed ha ritenuto che il comportamento della società fosse diretto ad abusare del diritto. Invero non è precluso al contribuente la possibilità di ricercare legittimamente una soluzione fiscalmente meno onerosa, così come garantito dagli artt. 23 e 41 Cost.. Inoltre, l'articolo 176, comma 3, del Tuir considera il conferimento e la cessione di quote operazioni neutrali e, in quanto tali, non elusive mentre l'abuso è ipotizzabile solo se alle singole fattispecie non possono essere applicate disposizioni specifiche.

5. Con il terzo motivo deducono insufficiente motivazione circo fatto controverso decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto la CTR non ha esplicitato le ragioni in base alle quali ha ritenuto che i due atti notarili (conferimento del compendio aziendale e cessione delle quote di partecipazione), stipulati da tre distinti soggetti ed aventi ciascuno un'autonoma causa, dovevano essere ricondotti alla differente fattispecie di cessione di ramo d'azienda.

6. Con il quarto motivo deducono contraddittoria motivazione circa fatto controverso decisivo per il giudizio, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto la CTR, da un lato ha affermato che le operazioni avevano natura economica ed erano dirette a riorganizzare la società, dall'altro ha affermato che non era escluso che tali operazioni avessero avuto anche come risultato quello di evitare oneri fiscali rilevanti.

Motivi della decisione

1. Osserva la Corte che il primo ed il secondo motivo di ricorso debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono la medesima questione giuridica. Essi sono infondati. Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nel testo anteriore alla modifica operata dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), dispone 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". La Corte di legittimità, con numerose pronunce anche recenti (Cass. 21676 del 2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 3481 del 2014) considera preminente, nell'imposizione, la causa reale dell'operazione e l'effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti, e ciò anche se rinveniente in pattuizioni collegate. La norma non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa in quanto non è possibile qualificare la disposizione della legge di registro come disposizione antielusiva senza forzarne la struttura normativa, introducendovi un elemento estraneo, l'elusività fiscale-, che viceversa corrisponde solo a un'eventualità della fattispecie (Cass. n. 3562 del 2017; Cass. n. 6758 del 2017). Ed ha precisato la Corte che la scelta legislativa di privilegiare la sostanza dell'operazione comporta che "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale

regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria", sicchè nella individuazione della materia imponibile ha preminenza assoluta la "causa reale sull'assetto cartolare" (Cass. n. 19752 del 2013; n. 10740 del 2013) dovendosi considerare, altresì, "l'indisponibilità della qualificazione contrattuale ai fini fiscali". Sono quindi prive di rilievo le questioni relative all'interpretazione dei contratti e all'autonomia negoziale delle parti poichè ha importanza non cosa le parti abbiano scritto, ma ciò che esse abbiano effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese. Pertanto quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati non può che rilevare la causa concreta dell'operazione complessiva, posto che il ritenere l'imposta di registro come imposta di negozio correlata alla causa concreta dell'operazione costituisce applicazione del principio costituzionale di capacità contributiva. Un'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non è in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela soltanto nella dimensione complessiva dell'affare (Cass. n. 6758 del 2017).

Non si può affermare, peraltro, l'applicazione anche al caso che occupa del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nel testo modificato dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020) pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 302 del 29 dicembre 2017 - Supp. Ord. n. 62, ed entrata in vigore l'1 gennaio 2018. Invero il novellato art. 20 cit. 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". Alla norma non si può riconoscere l'effetto interpretativo di quella previgente poichè essa introduce dei limiti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie che prima non erano previsti, fermo restando che l'amministrazione finanziaria può dimostrare la sussistenza dell'abuso del diritto previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, (introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), il quale, alla lettera a, attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale, ma nel solo ambito, appunto, dell'abuso del diritto e non più in quello della mera riqualificazione giuridica. E mette conto considerare che l'orientamento giurisprudenziale prevalente ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie (Cass. 21676 del 2017; n. 6758 del 2017; n. 1955 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 24594 del 2015; n. 1955 del 2015; contra n. 2054 del 2017; n. 6835 del 2013; n. 24452 del 2007; n. 2713 del 2002), per il che non si può affermare che la modifica introdotta al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205 abbia natura interpretativa alla luce della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, poichè tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto.

Non varrebbe obiettare che la relazione illustrativa alla L. n. 205 del 2017 assegna alla disposizione concernente l'imposta di registro il compito di "chiarire" il criterio di individuazione della natura e degli effetti che devono essere presi in considerazione ai fini della registrazione. Tale elemento può, infatti, agevolmente superarsi sulla base del tenore testuale infine adottato dallo stesso art. 1, comma 87, in esame, il quale dichiara espressamente di apportare talune "modificazioni" al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, palesandosi così quale disposizione prettamente innovativa del precedente assetto normativo. E ciò trova conferma, in accordo con il dato letterale del nuovo disposto, anche in ragione del fatto che tale modificazione ha determinato

una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa; là dove l'art. 20 previgente (secondo l'indirizzo di legittimità) imponeva la tassazione sulla base di elementi (il dato extratestuale ed il collegamento negoziale) che vengono invece oggi espressamente esclusi; fatto salvo il loro "recupero", come detto, nel diverso ambito della sopravvenuta disciplina dell'abuso del diritto di cui alla L. n. 212 del 2000 cit., art. 10 bis.

In definitiva, va dunque affermato che la L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), non avendo natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo; conseguentemente, gli atti antecedenti alla data di sua entrata in vigore (1^ gennaio 2018) 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.

Le considerazioni svolte con riguardo all'ambito operativo dell'art. 20 cit. nel testo anteriore alla riforma ed applicabile al caso che occupa presuppongono che la riqualificazione negoziale operata dall'ufficio finanziario resti soggetta alla verifica giurisdizionale circa l'osservanza dei criteri legali di interpretazione, i quali vanno riferiti alle circostanze concrete della sequenza di atti poichè occorre evitare che l'attività ermeneutica conduca al risultato di alterare la volontà delle parti.

Le ricorrenti hanno censurato sotto il profilo della violazione di legge l'interpretazione dei contratti compiuta dalla CTR, la quale ha ravvisato la causa concreta dell'operazione complessiva nella cessione dell'azienda compiuta dalla società M. S.p.A., ora XXXX s.r.l., a favore della società L. S.r.l., poi divenuta J. S.r.l.. Sennonchè mette conto considerare che la Corte di legittimità ha più volte affermato il principio secondo cui l'interpretazione del contratto e degli atti di autonomia privata costituisce un'attività riservata al giudice di merito, ed è censurabile in sede di legittimità soltanto per violazione dei criteri legali di ermeneutica contrattuale ovvero per vizi di motivazione, qualora la stessa risulti contraria a logica o incongrua, cioè tale da non consentire il controllo del procedimento logico seguito per giungere alla decisione. Ai fini della censura di violazione dei canoni ermeneutici non è, peraltro, sufficiente l'astratto riferimento alle regole legali di interpretazione, ma è necessaria la specificazione dei canoni in concreto violati, con la precisazione del modo e delle considerazioni attraverso i quali il giudice se ne è discostato. In ogni caso, per sottrarsi al sindacato di legittimità, non è necessario che quella data dal giudice sia l'unica interpretazione possibile, o la migliore in astratto, sicchè, quando di una clausola siano possibili due o più interpretazioni, non è consentito alla parte, che aveva proposto l'interpretazione disattesa dal giudice, dolersi in sede di legittimità del fatto che ne sia stata privilegiata un'altra (Cass. n. 31122 del 29/12/2017; Cass. 03/09/2010, n. 19044; Cass. 12/07/2007, n. 15604; Cass. 07/03/2007, n. 5273; Cass. 22/02/2007, n. 4178).

Nel caso che occupa le contribuenti, da un lato non hanno specificato quali canoni di interpretazione siano stati violati, dall'altro si sono dolute in ammissibilmente del fatto che la CTR ha privilegiato l'interpretazione del contratto effettuata dall'ufficio finanziario rispetto a quella da loro proposta.

2. Il terzo motivo è infondato in quanto la CTR ha esplicitato le ragioni in base alle quali ha ritenuto che i due atti notarili (conferimento del compendio aziendale e cessione delle quote di partecipazione), stipulati da tre distinti soggetti ed aventi ciascuno un'autonoma causa,

dovevano essere ricondotti alla differente fattispecie di cessione di ramo d'azienda, avendo ritenuto che non rilevava il fatto che gli atti fossero stati stipulati a distanza di un anno l'uno dall'altro poichè la necessità del risparmio di imposta aveva giustificato l'attesa.

3. Il quarto motivo è infondato in quanto non si ravvisa contraddittorietà nel fatto che la CTR abbia affermato che le operazioni, anche se hanno avuto come risultato (apparente) la riorganizzazione societaria, pur tuttavia non era dato escludere che le stesse avessero avuto come risultato quello di evitare onere fiscali rilevanti.

4. Il ricorso va, dunque, rigettato e le spese processuali, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La corte rigetta il ricorso e condanna le ricorrenti a rifondere all'agenzia delle entrate e le spese processuali che liquida in Euro 10.000,00, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 10 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 gennaio 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza