Sentenza del 31/07/2018 n. 20263 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Esposizione del fatto

1. I ricorrenti indicati in epigrafe propongono tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n99 del 18.10.2010 con la quale la C.T.R. di Bologna ha ritenuto la legittimità dell'operato dell'ufficio che aveva notificato avviso di liquidazione alla società ed ai soci, contestando ai contribuenti la conclusione di una unica operazione economica consistente nella cessione di rami di azienda, con conseguente assoggettamento alle imposte proporzionali di registro, ipotecaria e catastale sui valori dichiarati.

In particolare, ha ritenuto la commissione tributaria regionale che l'operazione economica era elusiva, estendendo l'applicabilità delle norme antielusive all'imposta di registro e argomentando sulla rilevanza della causa reale dei negozi posti in essere, stabilendo, altresì, il principio dell'unicità della tassazione secondo il criterio della maggiore onerosità, anche nell'ipotesi di ricorso delle parti ad un procedimento negoziale complesso.

Resiste con controricorso l'ente finanziario.

Entrambe le parti hanno depositato memorie difensive ex art. 378 c.p.c.. Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Esposizione delle ragioni del diritto

2. Con il ricorso, affidato al primo motivo, rubricato "omessa e insufficiente motivazione della sentenza d'appello circa un fatto controverso e decisivo, ex art. 360 c.p.c., n. 5", ai limiti della comprensibilità, si denuncia in sintesi quanto segue: - i giudici territoriali non avrebbero valutato la sussistenza di un indebito risparmio di imposta raffrontando l'operazione economica posta in essere e la cessione d'azienda ritenuta dall'Agenzia, atteso che solo il risparmio di imposta avrebbe dimostrato l'intenzione elusiva dell'operazione economica; - la Commissione avrebbe escluso la dedotta esigua differenza di imposta tra il doppio della tassa fissa e l'imposta proporzionale agevolata per la vendita di aree agricole all'imprenditore agricolo professionale (di cui avrebbero potuto usufruire essendo in possesso dei requisiti per l'agevolazione di cui alla L. n. 114 del 1948), in quanto il calcolo prodotto era "parziale", carente dell'indicazione del valore delle scorte e delle attrezzature che compongono un'azienda agricola o un suo ramo, assumendo invece di aver fornito una dettagliata ricostruzione del calcolo di raffronto e che, comunque, detti valori risultavano dal medesimo avviso di liquidazione.

3. Con il secondo mezzo, i contribuenti lamentano la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 20 e 21, nonchè dell'art. 5 1.2 n.n. 3 e 11 della tariffa, parte prima, allegata al predetto D.P.R. e D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2 e art. 4 della tariffa allegata a detta normativa, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis, ai sensi dell'art. 260 c.p.c., n. 3, censurando la sentenza impugnata per aver erroneamente interpretato l'art. 20 cit., omettendo di rilevare che la sostanziale analoga imposizione sia nel caso di cessione di ramo d'azienda che nell'ipotesi di conferimento di capitale e contestuale cessione di quote, avrebbe dovuto indurre il decidente ad escludere la natura elusiva dell'operazione.

Contestano, altresì, l'interpretazione dell'art. 21 del medesimo D.P.R. il quale dispone che "se le disposizioni derivano le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che dà luogo alla imposizione più onerosa, con la conseguenza che si doveva tassare solo uno dei negozi posti in essere", senza prevedere il criterio della tassazione secondo la maggiore onerosità.

Al riguardo, sostengono ancora i ricorrenti che è lo stesso D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37, ad escludere che il conferimento di azienda e la successiva cessione della partecipazione ricevuta possano rilevare quale operazione elusiva, censurando anche l'altra argomentazione portata nella sentenza impugnata secondo cui l'art. 53 bis citato in rubrica - il quale estende la possibilità di applicare norme antielusive anche all'applicazione dell'imposta di registro avrebbe portata interpretativa, scartata dai ricorrenti in virtù della previsione di un previo contraddittorio col contribuente.

4 Con la terza censura (indicata nel ricorso come quarta), si lamenta l'omessa o insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., n. 5, in ordine al quarto quinto motivo d'appello proposti dall'Agenzia, "ritenuti, benchè da accogliere, assorbiti nell'accoglimento del secondo e terzo motivo", lamentando l'omessa motivazione sulle ragioni dell'accoglimento e l'omessa individuazione dei motivi medesimi, in quanto nel ricorso in sede di gravame era evincibile, solo un quarto motivo, sintetizzato in una generica impugnazione della sentenza di prime cure e rubricato come "presunta mancanza di movente elusivo e delle agevolazioni".

5 Occorre esaminare, per priorità logica, la seconda censura.

Essa è destituita di fondamento e va respinta, assorbito il primo motivo.

Sebbene, i giudici territoriali abbiano considerato ai fini della decisione, l'intento elusivo, il dispositivo della sentenza impugnata resta comunque conforme a diritto per cui, a norma dell'art. 384 c.p.c., può pervenirsi al rigetto del ricorso con la sola correzione della motivazione: detta disposizione codicistica prevede che, qualora il vizio denunziato riguardi non un punto di fatto ma una questione di diritto, il giudice di legittimità ha il potere di integrare e correggere la motivazione della sentenza impugnata, senza cassarla. nel caso in cui la decisione adottata dal giudice di merito sia conforme a diritto, sostituendo la motivazione erronea con altra corretta, che conduca all'identico dispositivo della sentenza censurata, purchè la sostituzione della motivazione sia soltanto in diritto e non comporti indagini e valutazioni di fatto (com'è sicuramente nel caso in esame), nè violazione del principio dispositivo, nel senso che non dovrà

esservi pronunzia su eccezioni non sollevate dalle parti e non rilevabili di ufficio (Cass. n. 20806/2017; Cass. n. 19567 /2017; n. 2731/2017).

Ebbene, ai fini dell'imposta di registro, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, considera preminente la causa reale dell'operazione, sicchè il conferimento di un'azienda in società e la cessione delle quote della conferitaria possono integrare una cessione d'azienda (Cass. 14marzo 2018 n. 6578; 14 febbraio 2014, n. 3481; Cass. 2 dicembre 2015, n. 24594); nella qualificazione di tale fattispecie come cessione d'azienda rilevano anche le circostanze extratestuali, non ostando che l'imposta di registro sia un'imposta d'atto (Cass. 19 marzo 2014, n. 6405).

Il 10 settembre 2003, B.M.P., Lo., L. e M. deliberavano di aumentare il capitale sociale dell'azienda agricola B.M. per l'importo di Euro 312.579,04 mediante conferimento di tre rami d'azienda apportati da B.A., Be.Eg., da Be.Ma. e P.R., atto tassato con l'applicazione dell'imposta fissa di registro.

Il medesimo giorno, coloro che avevano conferito i rami di azienda cedevano le rispettive quote ai ricorrenti, atto tassato con imposta fissa di registro: l'effetto finale vede i rami d'azienda nella disponibilità degli odierni ricorrenti, tramite due diversi negozi, il conferimento tramite aumento di capitale e la successiva cessione delle partecipazioni alla società di cui i ricorrenti sono soci.

7 Si tratta, dunque, di una cessione totalitaria delle quote di una società che assume la medesima funzione economica della cessione dell'azienda sociale: entrambi tali contratti tendono infatti a realizzare l'effetto giuridico del (e trovano la loro causa concreta nel) trasferimento dei poteri di godimento e disposizione dell'azienda sociale da un gruppo di soggetti (i partecipanti alla società che cedono le loro quote) ad un altro soggetto, o gruppo di soggetti (l'acquirente, o gli acquirenti, della totalità delle quote sociali). Il contratto di cessione totalitaria delle quote di una società è dunque assimilabile, ai fini dell'imposta di registro, al contratto di cessione dell'azienda sociale, senza che al riguardo sia necessario, al contrario di quanto erroneamente affermato dai ricorrenti, che l'Agenzia delle Entrate fornisca in giudizio la "prova certa dell'intento elusivo", per cui non è decisiva nè la differenza di oggetto relativa ai due contratti, nè la sussistenza dell'intento elusivo per affermare il loro collegamento, contrariamente a quanto statuito dal decidente.

8 Quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva. Un'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non sarebbe dunque in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela nella sua effettività soltanto nella dimensione complessiva dell'affare. In questa prospettiva, il giudice può e deve verificare la qualificazione negoziale operata dall'ufficio finanziario circa l'osservanza dei criteri legali di interpretazione, i quali vanno riferiti alle circostanze concrete della sequenza di atti.

Ebbene, secondo il dato letterale delle norme e secondo precedenti pronunce di questa Corte (Cass. 15 marzo 2017, n. 6758; 8 giugno 2016, n. 11692), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nel dettare non una regola antielusiva ma una regola interpretativa, impone una qualificazione oggettiva degli atti secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a

prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti. Tale norma dunqùe si riferisce agli atti nella loro oggettività ermeneutica, prescindendo da qualunque riferimento all'eventuale disegno o intento elusivo delle parti e pertanto non è possibile qualificare la disposizione della legge di registro come disposizione antielusiva senza forzarne la struttura normativa, introducendovi un elemento estraneo - appunto, l'elusività fiscale - che viceversa corrisponde solo a un'eventualità della fattispecie (Cass. 10 febbraio 2017, n. 3562).

9 Come norma interpretativa, il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, è dunque 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, fra i quali naturalmente non può trascurarsi la comune intenzione delle parti prevista dall'art. 1362 c.c..

Quest'ultimo elemento però rileva come elemento di qualificazione della complessa operazione economica dal punto di vista civilistico, mentre le conseguenze fiscali di quella qualificazione discendono direttamente dalla legge, prescindendo dunque, lo si ribadisce, dalle intenzioni delle parti, quand'anche fossero tutte d'accordo per ottenere un certo risultato dal punto di vista fiscale (Cass. n. 6498/2018; 4 febbraio 2015, n. 1955; 23584/12, 6835/13, 17965/13, 3481/14).

In conclusione, la giurisprudenza di questa Corte è da tempo orientata nel senso Idi escludere che il D.P.R. n. 131 del 1986, 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, introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015, presuppone una mancanza di "causa economica" che non è viceversa prevista per l'applicazione dell'art. 20 citato, 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 (Cass. n. 10216/2016; n. 1955/2015; n. 14150/2013; n. 6835/2013).

Ne consegue l'irrilevanza dell'argomentazione spesa dai ricorrenti per sostenere che - in quanto essi avrebbero potuto, in tesi, avvalersi delle agevolazioni della L. n. 114 del 1984, in virtù delle quali avrebbero conseguito un rilevante risparmio di imposta, analogo a quello ottenuto con la conclusione di due negozi contestuali - la riqualificazione degli atti negoziali operata dall'amministrazione finanziaria mancherebbe di uno dei presupposti essenziali, vale a dire l'intento elusivo delle parti.

In ogni caso, alla data dell'operazione, come emerge dal ricorso, la società non avrebbe potuto beneficiare del regime agevolato previsto dalla L. n. 114 del 1984, atteso che gli acquisti potevano essere effettuati dai soci, ai quali, per legge, era impedito il conferimento in società, a pena di decadenza, prima dei cinque anni.

10 Infine, al caso in esame neppure può applicarsi il più volte citato art. 20, nel testo modificato dalla L. n. 205 del 2017, 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, il quale 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 a

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 può riconoscersi effetto interpretativo di quella previgente in quanto essa introduce limiti prima non previsti all'attività di riqualificazione giuridica della fattispecie, fermo restando che, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis, comma 1, nel testo modificato dalla L. n. 205 n. 2017, art. 1, comma 87, lett. b), 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. n. 128 del 2015), il quale, alla lettera a), attribuisce espressamente rilevanza al collegamento negoziale che se l'orientamento giurisprudenziale assolutamente prevalente di questa Corte è nel senso di escludere la natura antielusiva dell'art. 20, a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie, difetta alla radice il tipico connotato sintomatico della natura interpretativa di una nuova disposizione insito nell'intento legislativo di porre fine ad uno stato di pregressa dubbiosità applicativa, così come non può sostenersi che la modifica introdotta alla norma in questione abbia natura interpretativa sol perchè richiama la L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, in quanto tale ultima norma disciplina il diverso ambito dell'abuso del diritto; che, pertanto, l'argomento sopra ricordato può essere agevolmente superato sulla base del tenore testuale 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, così palesandosi quale disposizione innovativa del precedente assetto normativo.

Ciò trova conferma, in coerenza con il dato letterale del nuovo disposto, nel fatto che la modificazione introdotta 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 oggi espressamente esclusi, fatto salvo, come già detto, il loro "recupero" nel diverso ambito della sopravvenuta disciplina dell'abuso del diritto.

In definitiva, la novella introdotta dalla L. n. 205 del 2017, non avendo portata interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo.

11 Anche l'ultimo mezzo deve essere respinto.

E' difatti evidente che prevale nell'argomentazione del giudice di appello l'assorbimento degli altri eventuali motivi dedotti dall'Ufficio rispetto alla loro "accoglibilità", da cui l'irrilevanza della pronuncia incidentale sulla loro fondatezza; del resto, i motivi dichiarati assorbiti sono riconducibili, nonostante la scarsa chiarezza dell'esposizione del ricorso in appello sul punto, alla violazione dell'art. 20 citato ed esaminato.

In conclusione, il ricorso va respinto con riferimento alla seconda censura, dichiarati assorbita la prima ed inammissibile la terza censura.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte:

- Rigetta il ricorso con riferimento al secondo motivo, assorbito il primo e dichiarato inammissibile il terzo.

- Condanna i ricorrenti alla refusione delle spese del giudizio di legittimità sostenute dall'amministrazione finanziaria che liquida in Euro 7.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 8 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza