Sentenza del 30/01/2018 n. 2248 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. La XXXX srl (oggi in liquidazione, ed ammessa al concordato preventivo in data 3 febbraio 2017) propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 5855/2014 dell'11 novembre 2014, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo (salvo che in punto base-imponibile dell'imposta ipotecaria e catastale) l'avviso di liquidazione per imposta di registro, ipotecaria e catastale notificatole, nell'agosto 2012, dall'agenzia delle entrate; ciò in relazione all'atto 5 agosto 2010 con il quale la (XXXXX) spa (poi Fallimento (XXXXX) srl in liq.) aveva: - costituito, in qualità di socio unico, essa XXXX srl; - conferito nella medesima il ramo d'azienda costituito "dal complesso dei beni mobili, immobili ed immateriali, organizzati per l'esercizio dell'attività di acquisto, costruzione, vendita e locazione di immobili in genere", nonchè di tutti "i beni, diritti, contratti e rapporti riconducibili all'attività d'impresa sopra citata (...)".

La commissione tributaria regionale, per quanto qui rileva, ha ritenuto che: - come già stabilito dal primo giudice, correttamente l'ufficio avesse riqualificato l'atto in questione non già come conferimento di ramo d'azienda, bensì come cessione di singoli beni immobili, con conseguente applicazione dell'imposta in misura proporzionale (8%, ex art. 4, comma 1, lett. a), n. 1, tariffa I parte all. D.P.R. n. 131 del 1986), e non fissa (lett. b)); - in particolare, deponesse in tal senso il mancato conferimento del "necessario personale, indispensabile per il corretto funzionamento" dell'asserito ramo aziendale; - inammissibile fosse l'appello incidentale proposto dall'ufficio in ordine alla base imponibile dell'imposta proporzionale ipotecaria e catastale (stabilita dal primo giudice con riguardo alla base imponibile dell'imposta di registro al netto delle passività, non già al valore dei cespiti), in quanto proposto (18 marzo 2014) oltre sei mesi dopo il deposito (9 settembre 2013) della sentenza di primo grado.

Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate, la quale formula altresì quattro motivi di ricorso incidentale avverso quest'ultima statuizione.

XXXX srl ha depositato controricorso a ricorso incidentale, nonchè memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso principale XXXX srl lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - nullità della sentenza, in quanto contrassegnata da una motivazione non comprensibile e soltanto apparente; là dove non era dato individuare le ragioni per cui il giudice di appello avesse, nella specie, ritenuto non ravvisabile un conferimento di ramo aziendale.

p. 2.2 Il motivo è infondato.

La commissione tributaria regionale, contrariamente a quanto si sostiene, ha individuato e reso esplicita la propria ratio decidendi, ravvisabile nel fatto che la qualificazione in termini di cessione di ramo aziendale doveva cedere rispetto alla qualificazione in termini di trasferimento di singoli beni immobili; ciò perchè non era stato, nella specie, "conferito il necessario personale, indispensabile per il corretto funzionamento" del ramo aziendale medesimo.

Si tratta di una ratio chiara ed esaustiva, incentrata sulla mancata sussistenza - ai fini della cessione di ramo aziendale - di un elemento che la commissione tributaria regionale ha ritenuto (ancorchè a torto: p. 5.2) essenziale ed indefettibile (il trasferimento contestuale del personale).

Di ciò, per la verità, pare perfettamente consapevole la stessa società contribuente la quale, proprio all'esito dell'esatta individuazione della ragione ispiratrice della decisione, l'ha poi sotto più profili censurata.

p. 3.1 Con il quarto motivo di ricorso principale (suscettibile di trattazione anticipata rispetto alle residue censure, perchè involgente questione formale preliminare) XXXX srl deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, - violazione dell'art. 112 c.p.c.; per non essersi il giudice di appello pronunciato sul motivo di gravame con il quale essa aveva lamentato la violazione del contraddittorio amministrativo preventivo, pur a fronte di una contestazione di natura sostanzialmente antielusiva D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis (SSUU 19667/14).

p. 4.1 Ancorchè la doglianza colga un aspetto effettivamente rispondente alla realtà processuale - la mancata pronuncia, da parte della commissione tributaria regionale, sul motivo di appello in oggetto - da ciò non può conseguire la cassazione per tale motivo della sentenza impugnata.

Va fatta qui applicazione del principio più volte affermato (da ultimo: Cass. 16171/17) secondo cui: "alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto".

Ora, nel caso di specie il motivo di appello (pretermesso) concernente la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo non poteva trovare comunque accoglimento; e ciò sulla base di un ragionamento in puro diritto.

In primo luogo, l'amministrazione finanziaria non ha inteso basare la propria pretesa su una condotta di tipo elusivo, bensì sulla mera riqualificazione giuridica dell'atto di conferimento, secondo quanto consentitole in via generale dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20; che è, appunto, norma di interpretazione - qualificazione negoziale e non antielusiva. Ciò rende non pertinente il richiamo alle, tutt'affatto diverse, ipotesi di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, (oggi

abrogato per effetto del D.Lgs. n. 190 del 2015), peraltro contenente un elenco tassativo delle operazioni che il legislatore ha ritenuto rilevanti in funzione antielusiva. Si è in proposito affermato che, in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, - dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici degli stessi - comporta che, nella qualificazione di un negozio, "deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa reale e alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, per cui non è decisiva nè la differenza di oggetto relativa ai due contratti, nè l'assenza dell'intento elusivo per negare il loro collegamento" (tra le molte, Cass. 11769/08).

In secondo luogo, è noto come l'orientamento espresso sul punto da SSUU 19667/14 sia stato rivisto da SSUU 24823/15, secondo cui "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purchè il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicchè esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito". Nel caso in esame, si verteva appunto di imposte non armonizzate, e per le quali non sussisteva alcuna previsione normativa di contraddittorio amministrativo necessario; chè, anzi, l'attività accertativa dell'amministrazione finanziaria ben poteva esplicarsi, come detto, anche al di fuori della configurazione di un intento elusivo delle parti, per attingere la mera riqualificazione giuridica obiettivamente attribuibile al negozio secondo i più consoni canoni interpretativi.

p. 5.1 Con il secondo motivo di ricorso principale si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione dell'art. 2555 c.c., e D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nonchè della tariffa a quest'ultimo allegata. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente affermato che presupposto essenziale per la configurazione di una cessione di ramo aziendale fosse il trasferimento, assieme al complesso di beni organizzati (nella specie individuabili negli immobili e nei contratti di locazione, appalto, leasing), anche del personale addetto a tale ramo.

Con il terzo motivo di ricorso principale si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, (nuova formulazione) - omesso esame circa un elemento decisivo per il giudizio, costituito dal fatto che la conferente (XXXXX) spa svolgeva la propria attività immobiliare senza alcun dipendente, ed in forza della sola attività personale dall'amministratore.

p. 5.2 Questi due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono fondati.

L'elemento del mancato trasferimento di lavoratori dipendenti, ritenuto ostativo dalla commissione tributaria regionale alla configurabilità, nella concretezza della fattispecie, della cessione di ramo aziendale, tale in realtà non era; dovendo il giudice di merito, se mai, desumere da altri ed univoci parametri (rilevanti ex art. 20 cit.) l'insussistenza di conferimento aziendale, a favore della multipla e contestuale cessione di singoli beni immobili.

Ciò in applicazione della regola per cui, ai fini dell'imposta di registro, va qualificata come cessione d'azienda il trasferimento contestuale al medesimo soggetto, anche se compiuto attraverso negozi formalmente distinti, di beni idonei, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio dell'impresa; per contro, sarà soggetta ad IVA, e non all'imposta proporzionale di registro, la cessione di singoli beni, inidonei da soli a garantire l'attività produttiva dell'impresa.

Il problema nodale della controversia riguardava pertanto proprio la sussistenza, nei beni e diritti conferiti, del requisito della idoneità complessiva ed interdipendente all'esercizio dell'impresa; corrispondente al ramo aziendale 'immobiliarè già facente capo alla conferente (XXXXX) spa.

E tale idoneità complessiva poteva anche prescindere dal mancato trasferimento di personale dipendente. Fattore, quest'ultimo, certamente qualificante - ove esistente di cessione aziendale (anche agli effetti di cui all'art. 2112 c.c.); e tuttavia non dirimente - ove inesistente - ad escluderla.

Si è affermato (Cass. 23857/07) che, nell'alternativa tra cessione di singoli beni e cessione di beni strumentali complessivamente idonei all'esercizio dell'impresa, non si richiede, ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro, "che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, nè è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali" (così, più di recente, Cass. 17785/17).

Nell'escludere, in sede di riqualificazione negoziale, la cessione di ramo aziendale, la commissione tributaria regionale ha dunque effettivamente violato le suddette disposizioni normative di riferimento, introducendo come necessari ed imprescindibile, nella fattispecie di cessione di ramo aziendale, un elemento, il trasferimento del personale quale indice di effettività ed attualità imprenditoriale, che tale, per legge, non può considerarsi (art. 2555 c.c.).

Sotto altro concomitante aspetto, poi, la commissione tributaria regionale ha altresì omesso di esaminare un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, costituito dalla circostanza che la mancanza di personale dipendente costituiva - asseritamente - ordinaria modalità di esercizio imprenditoriale del ramo d'azienda conferito già in capo alla conferente (XXXXX) (trattandosi, si sostiene, di attività gestibile personalmente e direttamente dall'organo amministrativo). Aspetto, quest'ultimo, che la commissione tributaria regionale - che si è limitata ad affermare apoditticamente che il personale non trasferito era indispensabile "per il corretto funzionamento" dell'azienda - doveva invece considerare in tutti i suoi risvolti fattuali; anche nella oggettiva compatibilità gestionale dell'assenza di dipendenti con la natura e la dimensione dell'attività imprenditoriale, già facente capo al ramo d'azienda della conferente (XXXXX) spa.

Il tutto si risolve in violazioni rilevanti in base tanto al n. 3) quanto al n. 5) dell'art. 360 c.p.c., comma 1.

p. 6.1 Con il primo motivo di ricorso incidentale l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 38, art.

327 c.p.c., e art. 2697 c.c.. Per avere la commissione tributaria regionale ritenuto tardivo il proprio appello incidentale, in quanto notificato il 18 marzo 2014 (a fronte di un termine ultimo del 17 marzo 2014), nonostante che dalla cartolina di invio della raccomandata (riprodotta per autosufficienza nel ricorso incidentale) risultasse la consegna all'agente postale già in data 14 marzo 2014.

Con il secondo motivo di ricorso incidentale si ripropone analoga censura sotto il profilo della mancanza di motivazione, ovvero della motivazione apparente, in ordine alla circostanza fondamentale dell'avvenuto invio dell'appello in data utile (14 marzo 2014).

p. 6.2 Questi due motivi di ricorso incidentale - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche dedotte - sono infondati.

Nell'individuare nel 18 marzo 2014 la data di proposizione dell'appello dell'agenzia delle entrate, la commissione tributaria regionale ha tratto le dovute conseguenze dalle risultanze di causa; e, in particolare, dal fatto che, a fronte della contestazione avversaria e comunque del dubbio oggettivo sulla tempestività del gravame, era onere della stessa appellante fornire la prova di tale tempestività.

Ora, assume l'agenzia delle entrate che questa prova doveva desumersi dall'avviso di ricevimento delle raccomandate utilizzate per l'inoltro del ricorso in appello a mezzo del servizio postale ordinario, come consentito dalla legge. E ciò perchè da tali avvisi risultava la consegna all'agente postale (data di spedizionè) del 14 marzo 2014; dunque, nel rispetto del termine lungo semestrale riferito ad una sentenza di primo grado pubblicata il 9 settembre precedente.

In realtà, questo dato documentale trovava smentita nella documentazione prodotta in appello dalla società contribuente e, segnatamente, nell'esito della consultazione del sito web di Poste Italiane; attestante - per le raccomandate recanti il numero corrispondente a quello utilizzato per l'inoltro, alle due parti appellate, dell'atto di appello dell'agenzia delle entrate - una data di accettazione da parte dell'ufficio postale del 18 marzo 2014. Da qui la correttezza valutativa del giudice regionale che ha individuato in tale data (tardiva) quella di avvio del processo notificatorio; ciò all'esito di un ragionamento (implicito, ma non per questo non univoco) volto a privilegiare il dato ufficiale e terzo così proveniente dall'amministrazione postale, rispetto alle indicazioni - compilate non dall'agente postale ma dalla stessa parte mittente - risultanti dalla "cartolina" di ricevimento.

Nel decidere in tal modo, la commissione tributaria regionale si è posta in linea con l'orientamento già espresso - in fattispecie pressochè identica - da questa corte di legittimità (v. Cass. ord. 12932/15, con richiamo a Cass. ord. 20786/14), secondo cui nella notificazione a mezzo del servizio postale ordinario - i dati contenuti negli avvisi di ricevimento ben possono essere assistiti da prova presuntiva, in quanto riferiti ad una procedura garantita e controllata di consegna, infatti: - "l'avviso di ricevimento è avviato insieme con l'oggetto cui si riferisce" (D.P.R. n. 655 del 1982, art. 7); "l'agente postale che consegna un oggetto con avviso di ricevimento fa firmare quest'ultimo dal destinatario" (art. 8, comma 1, D.P.R. cit.); - provvedendo poi alla immediata rispedizione all'interessato della ricevuta di consegna così completata (art. 8, comma 2). E tuttavia, i dati risultanti dall'avviso di ricevimento (art. 37 cod. postale) "sono predisposti

dagli interessati"; con la conseguenza che la loro valenza probatoria, appunto di tipo non privilegiato ma soltanto presuntivo, può essere superata - nell'osservanza della regola generale sull'onere della prova - da elementi istruttori di segno contrario.

Concludeva dunque Cass. cit. nel senso che: "Ora, appare evidente la piena conformità a legge della sentenza impugnata che, considerando priva di alcun valore probatorio la data di spedizione della raccomandata risultante dall'avviso di ricevimento, in quanto priva di fede privilegiata non accompagnata da alcuna attestazione da parte dell'ufficiale postale, ne ha fatto discendere l'inammissibilità dell'appello in assenza di ulteriori elementi, che spettava all'Agenzia dedurre e provare, idonei a conclamare la tempestività dell'impugnazione".

Nella presente fattispecie, il giudice di secondo grado ha ritenuto che l'appello dell'agenzia delle entrate fosse stato proposto (con riguardo alla data di consegna del plico all'agente postale) appunto in data 18 marzo, e non 14 marzo 2014; il che costituiva l'esito, ancorchè non esplicitato, di una delibazione probatoria e fattuale di per sè non sindacabile nella presente sede di legittimità. Sede nella quale, del resto, l'agenzia delle entrate non allega di aver fornito, a riprova della tempestività, elementi probatori diversi ed ulteriori dai suddetti avvisi di ricevimento.

p. 7.1 Con il terzo motivo di ricorso incidentale si deduce la nullità della sentenza - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 54 e 23, nonchè artt. 333 e 334 c.p.c.. Per non avere la commissione tributaria regionale considerato che il ricorso in appello era stato, dall'agenzia delle entrate, comunque depositato - il 10 aprile 2014 - in tempo utile per l'appello incidentale. Sicchè l'appello, quand'anche fosse stato tardivo come principale, ben poteva risultare validamente proposto come incidentale tardivo ex art. 334 c.p.c.. Infatti, quand'anche introdotto in data 18 marzo 2014, "l'appello dell'ufficio andava dichiarato tardivo ai soli fini dell'art. 334 c.p.c., comma 2, (nel senso che se l'impugnazione principale fosse stata dichiarata inammissibile, l'appello dell'ufficio avrebbe perso ogni efficacia)".

Con il quarto motivo di ricorso incidentale si ripropone analoga censura sotto il profilo della radicale carenza di motivazione sul punto.

p. 7.2 Nemmeno queste doglianze, anch'esse suscettibili di trattazione unitaria, possono trovare accoglimento.

La circostanza che l'appello dell'agenzia delle entrate sia stato depositato nel termine e nei modi di cui D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 54 non ne consentiva, di per sè, la conversione da "principale" in "incidentale tardivo".

Ciò non per ragioni formalistiche, ma di sostanza; nel senso che l'impugnazione incidentale tardiva è ammessa in via generale (anche nei confronti di capi diversi ed autonomi rispetto a quelli toccati dall'impugnazione principale avversaria) ex art. 334 c.p.c., valevole anche nel contenzioso tributario, con la sola finalità di dar modo alla parte parzialmente soccombente - che avrebbe altrimenti prestato acquiescenza alla sentenza - di impugnare anch'essa quest'ultima, una volta venuta a conoscenza dell'impugnazione principale avversaria.

Da ciò consegue che l'impugnazione incidentale tardiva presuppone che l'interesse alla sua proposizione scaturisca, appunto, proprio dalla proposizione dell'impugnazione avversaria. In assenza di tale condizione, l'interpretazione qui propugnata dall'agenzia delle entrate finirebbe con l'attribuire alla parte la facoltà di impugnare autonomamente la sentenza, alla stregua di impugnazione principale, anche oltre l'inutile decorso del termine decadenziale per quest'ultima previsto dalla legge.

Si è in proposito affermato (Cass. 1667/04 ed altre) che "in presenza di una situazione di reciproca soccombenza, l'impugnazione incidentale tardiva, prevista dall'art. 334 c.p.c., per consentire alla parte l'accettazione della sentenza purchè l'avversario tenga analogo comportamento, è ammissibile - nonostante lo spirare del termine ordinario o anche l'acquiescenza - anche nei confronti di un capo autonomo della sentenza rispetto a quello investito dall'impugnazione principale, semprechè l'interesse a proporre l'impugnazione incidentale dipenda dall'avvenuta proposizione di quella principale".

La stessa previsione di cui all'art. 334 cit., comma 2, secondo cui se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia, risponde a questa logica di collegamento di interesse tra le due. Sicchè, venuta meno (per inammissibilità) l'impugnazione principale, viene per ciò soltanto meno anche l'interesse all'impugnazione incidentale che trovava nella prima la ragione della propria proposizione.

Si tratta di principi che trovano applicazione anche nella specificità del rito tributario, con riguardo al quale si è affermato che l'impugnazione il cui interesse non sorga dall'impugnazione principale "non può essere proposta nel termine di cui all'art. 334 c.p.c., per l'impugnazione incidentale tardiva" (Cass. sez. Trib. 1610/08, in fattispecie di appello adesivo, ma sulla base di un principio di ordine generale); e, inoltre, che (Cass. sez. Trib. 20497/16) "in tema d'impugnazioni, l'appello autonomo tardivo, anche dopo la riunione dei procedimenti, non può essere considerato come un appello incidentale tardivo, operando la preclusione della decadenza stabilita dall'art. 333 c.p.c., finalizzata a salvaguardare la tempestività dell'impugnazione incidentale (altrimenti proponibile, fuori dal primo procedimento, senza termine) e l'unitarietà del processo, (pregiudicata da un'impugnazione autonoma, che, in mancanza di riunione, può generare contraddittorietà di giudicati)".

Ora, nel caso di specie non è contestabile - nè la stessa agenzia delle entrate asserisce il contrario - che l'appello da essa tardivamente proposto, volto a dare piena attuazione alla pretesa impositiva indipendentemente dal contegno processuale della contribuente, rispondesse ad un interesse del tutto autonomo ed 'originariò (errata determinazione della base imponibile sulle imposte ipotecarie e catastali) rispetto all'avvenuta proposizione, giunta a sua conoscenza addirittura dopo l'inoltro dell'appello tardivo, dell'appello della società contribuente medesima (relativo alla qualificazione giuridica dell'atto di conferimento di ramo d'azienda); "sicchè correttamente la commissione tributaria regionale ha evitato di operare l'invocata conversione, comportando la situazione conseguenze processuali (decadenza dal gravame dell'agenzia delle entrate) suscettibili di andare ben oltre la dichiarazione di inefficacia dell'impugnazione incidentale tardiva nel solo caso di dichiarata inammissibilità di quella principale ex art. 334 c.p.c., comma 2.

p. 8. Ne segue, in definitiva, l'accoglimento del secondo e terzo motivo di ricorso principale; con rigetto tanto degli altri motivi del medesimo ricorso principale, quanto del ricorso incidentale.

La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Lombardia che - in diversa composizione rivaluterà la fattispecie alla luce dei parametri indicati (p. 5.2).

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte:

- accoglie il secondo e terzo motivo del ricorso principale, respinti gli altri;

- respinge il ricorso incidentale;

- cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 21 novembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 30 gennaio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza