Sentenza del 27/09/2018 n. 23259 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Fatti di causa.

Nel corso del 2002 s.p.a. I. Italia acquistò da s.p.a. G. quel che nel contratto era definito ramo d'azienda, che comprendeva il marchio G., l'archivio fotografico e pubblicitario, l'anagrafica della clientela, il dominio internet www.g.com., i contratti di licenza del marchio e i rapporti di conto corrente di corrispondenza. L'operazione, proprio perché qualificata come compravendita di ramo d'azienda, non scontò l'iva, ma fu assoggettata a imposta di registro.

Ma successivamente, in esito a un processo verbale di constatazione della Guardia di finanza, l'Agenzia delle entrate ritenne che l'operazione si fosse tradotta nella cessione del solo marchio; sicché notificò all'acquirente un avviso di irrogazione di sanzioni per omessa regolarizzazione ai fini dell'iva, per un importo pari al 100% dell'iva che assumeva dovuta.

La società impugnò l'avviso, senza esito in primo grado.

E anche la Commissione tributaria regionale ha respinto l'appello proposto dalla s.p.a. P., incorporante la P. Service s.p.a., a sua volta incorporante I. Italia s.p.a.

Il giudice d'appello ha al riguardo ritenuto che gli *asset* ceduti si riducessero al solo diritto di proprietà del marchio, che comprende i contratti di licenza di esso, poiché la cessione del marchio non può che determinare la cessione dei rapporti in atto con i licenziatari; e che anche gli altri elementi fossero strumentali alla cessione del marchio e per conseguenza compresi nel diritto di esclusiva previsto dall'art. 2659 c.c. Anzi, ha aggiunto la Commissione, il fatto che il marchio fosse stato ceduto in licenza evidenzia che l'attività economica era svolta dai licenziatari; circostanza, questa, che trova conferma nel fatto che il contratto di cessione non descrive la struttura organizzativa dell'azienda asseritamente ceduta.

Infine, il giudice d'appello ha escluso qualsivoglia incertezza e ha escluso la natura formale della violazione sanzionata.

Contro questa sentenza propone ricorso la società per ottenerne la cassazione, che affida a tre motivi, che illustra con memoria e che correda con istanza con la quale ha sollecitato la proposizione di una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia. L'Agenzia replica con controricorso.

Ragioni della decisione.

1. Col *primo e col secondo motivo del ricorso,* rispettivamente proposti ex art. 360, 1° comma, n. 3 e n. 5 c.p.c., da esaminare congiuntamente perché connessi, la società lamenta la violazione o falsa applicazione dell'art. 2, 3° comma, lett. b), del d.P.R. n. 633/72, dell'art. 2555 c.c. e degli artt. 5 e 8 della sesta direttiva, sostenendo che la cessione abbia avuto a oggetto un ramo d'azienda ex art. 2555 c.c. *(primo motivo),* nonché l'insufficienza della motivazione in ordine alle ragioni per le quali il giudice d'appello ha giudicato il compendio in esame come un unico bene e non già come un ramo d'azienda *(secondo motivo).*

La complessiva censura è infondata.

1.1 Per identificare la nozione di cessione d'azienda utile ai fini tributari, ossia al fine di verificare se l'operazione o le operazioni in questione debbano essere assoggettate all'imposta di registro oppure a quella sul valore aggiunto, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate nell'ambito della disciplina sull'imposta di registro, in virtù del principio di alternatività tra questa e l'iva. Espressione del principio è il richiamo contenuto nell'art. 2, 3° comma, lett. b) del d.P.R. 633/72, a norma del quale, tra l'altro, "non sono considerate cessioni di beni: ...b) le cessioni...che hanno per oggetto aziende o rami di azienda"

La disciplina dell'imposta di registro è imperniata sul canone, stabilito dall'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui «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»; in tal modo, essa annette rilievo preminente, nell'imposizione del negozio, alla sua causa reale ***ed*** *alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti (espressamente in termini, tra varie, Cass., ord. 20 settembre 2017, n. 21767 e 22 gennaio 2013, n. 1405).*

1.2. Occorre precisare al riguardo che non può essere applicato il nuovo testo dell'art. 20, dovuto alla legge di bilancio per il 2018 (l. 27 dicembre 2017, n. 205), che ha novellato (con l'art. 1, 87° comma, lett. a), la norma, di modo che il nuovo testo della norma è il seguente:

"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 extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

La chiara rilevanza sostanziale della disposizione, difatti, non può che comportarne l'applicazione che alle fattispecie insorte successivamente alla sua entrata in vigore (in termini, Cass. 26 gennaio 2018, n. 2007 e 23 febbraio 2018, n. 4407).

2. L'imposta di registro si commisura ad atti a contenuto economico, assunti dal legislatore come indici di capacità contributiva (Cass. 4 maggio 2009, n. 10180); essa si collega dunque all'atto come negozio, e non già all'atto come documento.

Tanto comporta che la scelta legislativa di privilegiare, nella contrapposizione fra la intrinseca natura e gli effetti giuridici ed "il titolo o la forma apparente di essi", la sostanza dell'operazione implica che "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria"; sicché, anche se non si può prescindere dall'interpretazione della volontà

negoziale secondo i canoni generali, nella individuazione della materia imponibile ha preminenza assoluta la "causa reale sull'assetto cartolare" (Cass. 8 maggio 2013, n. 10740; 28 agosto 2013, n. 19752; 4 febbraio 2015, n. 1955 e 15 marzo 2017, n. 6758).

2.1. Significativo è sul punto l'art. 51, 4° comma, del d.P.R. n. 131 del 1986, il quale stabilisce che "per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 è controllato dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11 bis della tabella. L'ufficio può tenere conto anche degli accertamenti compiuti ai fini di altre imposte e può procedere ad accessi, ispezioni e verifiche secondo le disposizioni relative all'imposta sul valore aggiunto".

2.2. La norma riflette la più antica e tradizionale concezione dell'azienda come oggetto unitario della vicenda traslativa, ossia come unitaria realtà economica; e la commisurazione del tributo al "valore complessivo dei beni che la compongono", e non già al valore dei singoli beni e rapporti trasferiti, implica la necessità di assumere a elementi della base imponibile anche i beni ed i rapporti diversi da quelli formalmente oggetto del contratto di cessione d'azienda, se comunque afferenti all'azienda ceduta e oggetto della complessiva regolamentazione attuata.

2.3.- Una così ampia nozione di azienda è d'altronde pienamente coerente con la disciplina unionale dell'azienda nel sistema dell'iva: l'art. 5, numero 8, della sesta direttiva iva (riprodotto dall'art. 19 della direttiva n. 2006/112/CE) prevede che, in caso di trasferimento a titolo oneroso o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri «possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente». E la giurisprudenza unionale specifica che, a tal fine, il trasferimento di un'azienda o di un suo ramo corrisponde al trasferimento dell'insieme di beni, materiali e immateriali, che «complessivamente costituiscono un'impresa o una parte d'impresa idonea a continuare un'attività economica autonoma...» (Corte giust. 10 novembre 2011, causa C-444/10, Cristel Schriever).

Questa nozione d'azienda si specchia altresì nelle definizioni di azienda utili ai fini della direttiva n. 69/335/CE in tema di raccolta di capitali (art. 7, numero 1, lettera b), nonché della direttiva n. 434/90/CE, relativa al regime da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi (art. 2, lettera i).

2.4. Il punto è che l'azienda non ha una propria legge di circolazione: si applicano le norme sul trasferimento d'azienda nei casi in cui, ferma restando l'organizzazione del complesso dei beni destinati all'esercizio dell'impresa, muti il titolare, indipendentemente dal mezzo giuridico che consenta tale mutamento.

L'identificazione dei beni aziendali, ossia dei beni organizzati dall'alienante e da questi ceduti all'acquirente, risente dell'applicazione combinata di due criteri: un criterio oggettivo, fondato sull'autonomia organizzativa dell'entità economica trasferita, ed uno soggettivo, che valorizza la ricostruzione della volontà delle parti, verificando se i beni alienati siano stati considerati dai contraenti nella loro individualità o non, piuttosto, nella loro funzione unitaria e strumentale.

2.5. L'accertamento di entrambi, che concorrono all'identificazione dell'oggetto specifico del contratto, allo scopo di stabilire se quei determinati beni siano stati considerati nella loro autonoma individualità o non piuttosto nella loro unitaria e strumentale funzione, sì da comportare al tempo stesso l'alienazione dell'azienda cui essi si ricollegano, è tipico giudizio di fatto. Il giudizio è quindi riservato al giudice di merito, ed è incensurabile in sede di legittimità, se non nell'ipotesi di violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale o di motivazione inadeguata, ovverosia non idonea a consentire la ricostruzione dell'iter logico seguito per giungere alla decisione.

2.6. Il che non si è verificato nel caso in esame, in cui il giudice d'appello ha adeguatamente dato conto del percorso che l'ha condotto a escludere il trasferimento d'azienda, valorizzando il contenuto del contratto e la circostanza, già riportata in narrativa, che il marchio fosse già stato ceduto in licenza.

Sicché la deduzione del vizio di motivazione si risolve in una proposta di rilettura, inibita a questa Corte, delle risultanze processuali.

2.7. Né rileva la decisione di segno diverso adottata in relazione alla cedente dalla Commissione tributaria provinciale di Ancona con la sentenza richiamata in ricorso, della quale non si deduce il passaggio in cosa giudicata (in memoria la società riferisce che la Commissione tributaria regionale delle Marche l'ha confermata, ma non si allega, né si prova che questa sentenza sia divenuta definitiva).

3. L'evidenza delle considerazioni che precedono conduce alla valutazione d'infondatezza del terzo motivo di ricorso, col quale la società si duole dell'illegittimità delle sanzioni irrogate per l'obiettiva incertezza sull'interpretazione e sull'ambito di applicazione delle disposizioni che l'Ufficio assume violate.

E ciò in applicazione del consolidato orientamento di questa Corte (in espressione del quale si veda, per tutte, Cass. 23 novembre 2016, n. 23845), secondo il quale in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, alla stregua dell'art. 10, 30 comma, della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992, postula una condizione d'inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione.

3.1. A tanto va aggiunto che è inapplicabile nel caso in esame il principio di diritto ritraibile da Cass. 21 luglio 2015, n. 15302, sul quale la società punta in memoria, secondo cui il controllo sulla (ir)regolarità della fattura richiesto al cessionario/committente dall'art. 6, 8° comma, lett. b), del d.lgs. n. 471/1997 è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura e, dunque, alla verifica dei suoi requisiti essenziali, individuati dall'art. 21 del d.P.R. n. 633/1972, tra i quali rilevano, tra gli altri, i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota e all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

Ciò perché in quel caso si discuteva della base imponibile e dell'aliquota applicabile, in base a una ricognizione critica del rapporto sottostante; laddove, nell'ipotesi in esame, quel che rileva è proprio l'oggetto del contratto, oggetto diretto della volizione e della conoscenza dell'acquirente.

Il che differenzia altresì l'ipotesi in esame da quella, pure invocata in memoria, del reverse charge, che identifica una modalità peculiare di assolvimento dell'iva, alla quale coerentemente sono dedicate disposizioni peculiari.

Basti considerare che la corretta applicazione del meccanismo dell'inversione contabile mediante l'annotazione nei registri degli acquisti e delle vendite dell'autofattura consente effettivamente la compensazione delle relative poste a debito e credito; invece, nel caso in esame, contrariamente a quanto sostenuto in ricorso, l'assoggettamento dell'operazione a imposta di registro ha determinato il mancato introito dell'iva, senza che possa predicarsi compensazione alcuna.

Il motivo va in conseguenza respinto.

4. Infondati sono poi i dubbi avanzati in ricorso di compatibilità della disciplina interna con quella unionale, soprattutto alla luce del ius superveniens.

Sul punto la Corte di giustizia (tra varie, con sentenza 20 giugno 2013, causa C-259/12, Rodopi-M 91 0 0 D) ha rimarcato che occorre tener conto della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione. Sotto il primo versante, il soggetto passivo che non adempie "nel termine previsto dalla legislazione nazionale il suo obbligo di contabilizzare e dichiarare elementi rilevanti ai fini del calcolo dell'imposta sul valore aggiunto da lui dovuta.., si trova, in rapporto all'obiettivo di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare la frode, in una situazione diversa da quella del soggetto passivo che ha osservato i suoi obblighi contabili" (dispositivo e punto 35). Sotto il secondo versante, la Corte, nel valutare la conformità al principio di proporzionalità di sanzioni irrogate in tema d'imposta sul valore aggiunto, ha reputato idonea al raggiungimento dell'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta una sanzione quantificata in maniera progressiva, ragguagliata al venticinque per cento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta se il ritardo negli adempimenti non ecceda un mese ed al cento per cento dell'imposta dovuta qualora il ritardo sia di durata superiore (Corte giust., in causa C- 259/12, punto 40).

4.1. E, da ultimo, la corte ha aggiunto (Corte giust. 27 aprile 2017, causa C-564/15, Tibor Farkas) che modalità di determinazione della sanzione che la commisurino automaticamente al 50% dell'importo dell'imposta dovuta, garantiscono, in linea di principio, che esse non eccedano quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode, in considerazione delle possibilità di riduzione o anche di esclusione della sanzione, al cospetto di circostanze eccezionali. Soltanto in considerazione del fatto che, in quel caso, l'imposta era stata tempestivamente ed integralmente versata al venditore (anziché, come in quell'ipotesi necessario, all'amministrazione tributaria), in tal modo elidendo ogni rischio di gettito fiscale, ha indotto la corte a reputare sproporzionato l'importo della sanzione.

4.2. Emerge quindi la piena conformità dell'ordinamento interno, soprattutto considerando che, a seguito e per effetto del d.lgs. n. 158/15, l'art. 7, 4° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997 prescrive che "qualora concorrano circostanze -non più eccezionali - che rendono manifesta la sproporzione tra

l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo"

4.3. Occorre, tuttavia, che di tale ius superveniens il giudice del merito valuti l'applicabilità in concreto, al fine della formulazione del giudizio di proporzione o di sproporzione sul quale la società insiste in memoria

5. Per quest'aspetto, quindi, il ricorso va accolto e la sentenza nel punto corrispondente cassata, con rinvio, per nuovo esame del trattamento sanzionatorio, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione, che regolerà anche le spese.

P.Q.M.

accoglie il terzo motivo di ricorso, cassa in relazione al profilo accolto la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza