Sentenza del 03/10/2018 n. 23997 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI (IN GENERALE) - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE Cessione ramo di azienda - Clausola di retrodatazione - Opponibilità al Fisco - Esclusione.

Massima:

In tema di imposte sui redditi, la clausola di retrodatazione di una cessione di ramo d'azienda, ancorché ad un momento anteriore dello stesso periodo di competenza, non è produttiva di effetti ai fini fiscali, stante la natura eccezionale delle disposizioni che ammettono la retrodatazione in materia tributaria, ed occorre, pertanto, fare riferimento alla data di stipulazione dell'atto.

Massima tratta dal CED della Cassazione.

Testo:

Svolgimento del processo

Sogesta Srl, poi incorporata da Como Srl, impugnava l'avviso di accertamento per Irpeg, Irap ed Iva per l'anno d'imposta 1999, emesso dall'Agenzia delle Entrate per omessa contabilizzazione di plusvalenza derivante da cessione di ramo d'azienda in ragione della retrodatazione del contratto di cessione medesimo, ritenuta non opponibile, e, correlativamente, la mancata contabilizzazione dei canoni di locazione del contratto di affitto d'azienda per il periodo di retrodatazione.

Contestava, inoltre, l'omessa contabilizzazione di plusvalenza per la capitalizzazione degli interessi su un mutuo relativo ad un terreno a vocazione turistico-alberghiera, l'indebita deduzione di costi non inerenti e la mancata applicazione del pro-rata per operazioni esenti di riscossione di interessi attivi su conto corrente.

La Commissione Tributaria Provinciale di Sassari accoglieva il ricorso, decisione poi confermata dal giudice d'appello ad eccezione del rilievo per costi indeducibili.

L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione con cinque motivi; la contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 75 (ora 109), comma 2 tuir: l'Agenzia delle Entrate lamenta, in sostanza, che la CTR abbia ritenuto rilevante, ed opponibile al Fisco, la clausola di retrodatazione al 1 gennaio 1999 degli effetti del contratto di cessione d'azienda, stipulato il 18 marzo dello stesso anno, sì da trasferire al cessionario l'intero ramo d'azienda e, dunque, tanto la plusvalenza (di un miliardo di lire) per i canoni anticipati quanto la passività per penale per recesso anticipato del pregresso affitto d'azienda (per un miliardo di Lire).

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. L'art. 75 (ora 109), comma 2 tuir, nel testo applicabile ratione temporis, stabilisce che "a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale".

Il presupposto per la realizzazione di una plusvalenza - in caso di cessione di azienda - va pertanto individuato nel trasferimento della azienda stessa dietro corrispettivo, che deve essere "conseguito" o imputato, ancorchè la percezione dello stesso possa essere assoggettata a modalità diverse scandite nel tempo.

Deve dunque farsi riferimento per l'imputazione della plusvalenza al momento di stipulazione del contratto, occorrendo considerare sia la natura intrinseca e la configurazione giuridica dell'atto che opera il trasferimento del bene, a prescindere dalla natura delle clausole inserite nell'atto stesso quando siano estranee - come è quella di retrodatazione degli effetti - agli elementi essenziali del tipo di contratto concluso, sia l'onerosità del negozio posto in essere, circostanza che ne determina la tassabilità (Cass. n. 2807 del 26/02/2002; Cass. n. 4365 del 23/02/2011 in motivazione; v. anche Cass. n. 16051 del 20/12/2001, che esclude, in caso di differimento del pagamento, la detrazione degli interessi di dilazione assumendo rilievo esclusivamente la data di stipulazione del contratto).

Tale soluzione, poi, è del tutto coerente con il principio secondo il quale, in tema di reddito d'impresa, le regole sull'imputazione temporale dei componenti di reddito, dettate in via generale dall'art. 75 tuir sono tassative ed inderogabili, non essendo consentito al contribuente di ascrivere a proprio piacimento un componente positivo o negativo di reddito ad un esercizio diverso da quello individuato dalla legge come "esercizio di competenza". Nè è rilevante che la clausola di retrodatazione comporti solo una modifica della data di produzione degli effetti senza modificare il periodo di competenza: assume rilievo solo la data di stipulazione dell'atto di cessione, fermo restando che una simile clausola incide comunque sulla complessiva ed effettiva situazione imponibile avuto riguardo sia alla eventuale maturazione degli interessi, sia delle altre componenti reddituali.

Le disposizioni che prevedono od ammettono la retrodatazione in materia tributaria, del resto, hanno carattere eccezionale e, significativamente, una simile è prevista (e riguarda la data senza variazione del periodo di competenza: Cass. n. 17985 del 19/10/2012) solo nell'ipotesi di fusione per incorporazione ex art. 123, comma 7 tuir, nel testo ratione temporis applicabile, non estensibile all'ipotesi di cessione di ramo d'azienda (v. sul punto Cass. n. 23633 del 15/09/2008 che precisa che "nè la retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio dell'esercizio può determinare una sorta di "confusione" tra cessione di ramo di azienda ed incorporazione, che restano operazioni ben distinte. La fictio iuris della retrodatazione non legittima l'estensione della disciplina della fusione a quella del conferimento").

1.3. Va conclusivamente affermato il seguente principio di diritto: "in materia di imposte sui redditi, la clausola di retrodatazione di una cessione di ramo d'azienda, ancorchè ad un momento, anteriore, dello stesso periodo di competenza, non è produttiva di effetti ai fini fiscali, assumendo rilievo solo la data di stipulazione dell'atto".

2. Il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 54 (ora 86) tuir e dell'art. 2423 c.c. e ss, nonchè omessa insufficiente e contraddittoria motivazione: l'Agenzia delle Entrate lamenta nuovamente, sotto diverso profilo, l'errata valutazione della CTR sulla legittimità della retrodatazione convenzionale, avendo ritenuta la stessa ininfluente ai fini della valutazione della plusvalenza conseguente alla cessione d'azienda.

2.1. Il motivo è fondato, discendendo tale esito dall'accoglimento della precedente doglianza.

3. Il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 76 (ora 110) tuir ed insufficiente motivazione: l'Agenzia delle entrate lamenta, in sostanza, che la CTR abbia ritenuto legittima la capitalizzazione degli interessi passivi sul mutuo connesso all'acquisto di un terreno, poi venduto, considerandolo strumentale.

3.1. Il motivo non è fondato.

3.2. La CTR, infatti, ha esattamente inquadrato la questione in diritto, ossia se l'acquisto del terreno fosse strumentale all'attività d'impresa, derivandone, necessariamente, la capitalizzazione degli interessi passivi per i finanziamenti accesi.

Nè sono rilevabili carenze motivazionali avendo il giudice d'appello precisato che "tra le attività statutarie della Sogesta vi è anche quella di altri servizi alberghieri complementari e che per l'area fabbricabile in oggetto, facente parte della lottizzazione turistico-alberghiera "(XXXXX)", la stessa ha rilasciato un vincolo a favore del comune di Aglientu per la destinazione perpetua dell'area ad uso ricettivo", motivazione contestata solo genericamente dall'Agenzia, che neppure ha riprodotto, in difetto di autosufficienza, la documentazione asseritamente non valutata dalla CTR.

4. Il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 19 e 19 bis; il quinto motivo denuncia, in relazione al medesimo profilo, vizio logico motivazionale.

4.1. I mezzi, da esaminare congiuntamente per connessione logica, sono fondati: l'Agenzia, in particolare, lamenta che nonostante il considerevole volume di operazioni esenti - costituite

dalla riscossione di interessi attivi maturati su un conto corrente intrattenuto con la società capogruppo Frabboni Spa - la CTR abbia ritenuto legittima la non applicazione da parte della contribuente della regola del pro-rata ritenendo le operazioni estranee all'attività propria del soggetto passivo.

4.2. il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, comma 5, nel testo applicabile ratione temporis, stabilisce che "Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis", mentre l'art. 19 bis, commi 1 e 2, nel testo vigente all'epoca, prevede che "La percentuale di detrazione di cui all'art. 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. La percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi" e che "Per il calcolo della percentuale di detrazione di cui al comma 1 non si tiene conto... delle operazioni esenti di cui all'art. 10, comma 1, n. 27 -quinquies), e, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate all'art. 10, nn. da 1) a 9)...".

4.3. Sull'interpretazione e portata delle richiamate disposizioni è invero intervenuta anche la Corte di Giustizia su pregiudiziale italiana (sentenza 14 dicembre 2016, C-378/15, Mercedes Benz) che, avvalorando conclusioni già fatte proprie dalla Suprema Corte, ha precisato che le disposizioni, nell'evocare la nozione di cifra d'affari, hanno riguardo al complesso dei beni e dei servizi utilizzati dal soggetto passivo, senza che sia necessario che tali beni e servizi servano ad effettuare sia le operazioni che conferiscono il diritto di detrazione, sia quelle che non lo conferiscono.

4.4. Ne deriva che diviene decisiva, ai fini del calcolo della percentuale di detraibilità dell'Iva sugli acquisti, la composizione della cifra d'affari del soggetto passivo, sicchè per verificare se una determinata operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società, ai fini dell'inclusione nel calcolo della percentuale detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, occorre avere riguardo non già all'attività previamente definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma a quella effettivamente svolta dall'impresa, in quanto, ai fini dell'imposta, rileva il volume d'affari del contribuente, costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi compiute, e, quindi, l'attività in concreto esercitata (Cass. 24 marzo 2017, n. 7654; Cass. 9 marzo 2016, n. 4613; Cass. 14 marzo 2014, n. 5970; Cass. 13 novembre 2013, n. 25475).

4.5. Orbene, nella vicenda in esame il giudice d'appello ha escluso, in termini apodittici ed irrelati, che le operazioni in questione facessero parte dell'attività propria della società contribuente nonostante che la stessa società avesse riconosciuto - come riprodotto dall'Agenzia - che nel proprio oggetto sociale era contemplato lo svolgimento di attività di natura finanziaria costituiti dalla "concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma esclusivamente alle società del gruppo" (irrilevante che la suddetta attività fosse o meno prevalente trattandosi di elemento

estraneo al dettato normativo), neppure apprezzando, in violazione dei principi sopra esposti, l'attività in concreto svolta dalla società e, in ispecie, come rilevato dall'Ufficio, la rilevante movimentazione del su indicato conto corrente, con frequenti e ingenti operazioni dell'ordine di svariati miliardi di Lire all'anno, con inizio del rapporto sin dal 1996.

5. In accoglimento del ricorso, nei termini di cui in motivazione, la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese, innanzi alla CTR competente in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo, il secondo, il quarto ed il quinto motivo di ricorso, rigettato il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Sardegna in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 3 ottobre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza