Sentenza del 14/11/2018 n. 29294 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

Le società K., C. C., L., S. E. T., facenti parte del gruppo K., in procinto di richiedere l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, dapprima conclusero con W. L. s.r.l., ciascuna per quanto di competenza, contratto di affitto d'azienda, con contestuale reciproco impegno al trasferimento della proprietà dell'azienda medesima, e successivamente cedettero alla predetta società, giusta autorizzazione del Giudice Delegato, i rispettivi rami d'azienda, dietro pagamento di un corrispettivo che ricomprendeva i soli pezzi di ricambio, giacenti in magazzino, consegnati, secondo gli usi, insieme ai macchiari industriali, già espressamente oggetto del contratto di affitto, mentre, per quelli esclusi, separatamente trasferiti, la singole società provvidero ad emettere fattura, con applicazione dell'iva sui relativi corrispettivi.

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, avendo riscontrato una divergenza tra prezzo dichiarato nell'atto registrato e valore delle aziende cedute, procedette alla rettifica del valore di queste ultime, con l'aggiunta, appunto, del valore contabile dei pezzi di ricambio separatamente trasferiti, in quanto afferenti al complesso aziendale precedentemente ceduto da ciascuna società, con conseguente assoggettamento del corrispondente importo ad imposta di registro.

A seguito d'impugnazione dell'avviso di liquidazione, la Commissione Tributaria Provinciale di Lucca accolse i riuniti ricorsi delle contribuenti, con sentenza che la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, riportata in epigrafe, ha confermato, reputando che le cessioni per cui è causa, necessitate dalla grave situazione finanziaria delle cedenti, prossime al fallimento, erano state effettuate sotto il controllo degli organi della procedura di concordato preventivo, cui le stesse erano state ammesse, per cui potevano ragionevolmente escludersi intenti elusivi, con riferimento alla esclusione di magazzino e ricambi dal compendio aziendale partitamente trasferito.

Ricorre l'Agenzia delle Entrate per ottenere la cassazione della sentenza, con due motivi, cui resistono le società intimate con controricorso e memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Col primo motivo, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la ricorrente denuncia omessa pronuncia, violazione falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., e conseguentemente nullità della sentenza impugnata, per non avere la CTR rilevato che l'Ufficio aveva dedotto la violazione del D.P.R. n. 460 del 1996, art. 2, comma 4, avendo il giudice di prime cure dato ragione alle

contribuenti anche in punto di determinazione del valore dell'avviamento, questione peraltro estranea alla riqualificazione della operazione negoziale complessivamente considerata.

La censura è fondata e merita accoglimento.

Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, i 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 c.c., 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".

La norma, con ogni evidenza, riflette la tradizionale concezione dell'azienda come oggetto unitario della vicenda traslativa, ovvero 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, cosa che implica, come meglio si dirà in prosieguo, la necessità di assumere ad 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 ed oggetto della complessiva regolamentazione attuata.

Sussiste, pertanto, il vizio denunciato in quanto la sentenza impugnata ha omesso di pronunciarsi sul valore dell'avviamento, profilo che pure faceva parte del thema decidendum dell'appello, e la concreta individuazione degli elementi che, nel loro complesso, rappresentano l'avviamento, il quale, pertanto, resta compreso nel trasferimento dell'azienda ed è soggetto all'imposta ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 51, comma 4, costituisce oggetto di un giudizio di fatto, rimesso al giudice di merito, ed incensurabile in sede di legittimità se adeguatamente motivato.

Si tratta, del resto, di una valutazione che non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che dalle esistenza di perdite dovute allo stato di crisi economica dell'impresa, il quale va riferito alla situazione di difficoltà (temporanea e reversibile) di adempiere ai debiti che esiste nel periodo anteriore al concordato, mentre l'avviamento si realizza proprio a seguito della alienazione dell'azienda grazie anche alla continuazione dell'impresa collettiva attuata, nella specie, attraverso l'affitto delle aziende del gruppo.

Col secondo motivo, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, per non avere la CTR considerato che l'Ufficio, stante il potere di riqualificazione dei negozi giuridici attribuito dalla norma, ha provveduto a riqualificare i singoli atti di cessione dei compendi aziendali, come unico negozio di cessione di ramo d'azienda, applicando l'imposta di registro, in misura proporzionale, sul ramo d'azienda ceduto, essendo priva di rilevanza il particolare contesto in cui si inserisce l'operazione, e viceversa dovendosi considerare unicamente la causa reale del negozio, e la regolamentazione

degli interessi effettivamente perseguiti dalle parti contraenti, stante l'identità dell'attività da esse esercitata (produzione e commercializzazione di prodotti igienici in carta).

La censura contenuta nel secondo motivo di ricorso è fondata e merita accoglimento.

Le contribuenti fanno leva, al fine di escludere la valenza fiscale delle operazioni compiute, sul fatto che il contratto di cessione dell'azienda non comprendesse il magazzino ed i ricambi, oggetto di successivi contratti, ma ciò che importa non è cosa le parti hanno scritto, è cosa esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese.

Per verificare, dunque, se le operazioni in questione debbano essere assoggettate all'imposta di registro, oppure all'imposta sul valore aggiunto, occorre aver riguardo alle disposizioni che a quelle operazioni sono dedicate, nell'ambito della disciplina sull'imposta di registro, la quale è imperniata sul canone, stabilito dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nel testo applicabile ratione temporis, 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, la predetta disciplina annette rilievo preminente, nell'imposizione del negozio, alla sua causa reale ad alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contraenti (Cass. n. 19752/2013, Cass. n. 1405/2013, Cass. n. 23584/2012, Cass. n. 10180/2009, Cass. n. 10273/2007, Cass. n. 10660/2003, Cass. n. 2713/2002).

Questa Corte, in particolare, ha chiarito che la prevalenza della natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul loro titolo, e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare, nell'individuazione della struttura del rapporto giuridico tributario, la sostanza sulla forma e, quindi, il dato giuridico reale conseguente alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più atti, con la conseguenza di dover riferire l'imposizione al risultato di un comportamento sostanzialmente unitario, rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali, atomisticamente considerati (Cass. n. 10216/2016; n. 1955/2015; n. 14150/2013; n. 6835/2013).

A questa interpretazione si è giunti tenendo conto dell'evoluzione normativa che ha caratterizzato la prestazione patrimoniale tributaria di registro, dal regime della tassa, avente come oggetto l'atto inteso nella sua forma documentale, e come contenuto una determinata quantità di denaro da riscuotere in corrispettivo del servizio di registrazione, a quello dell'imposta, avente come oggetto la manifestazione di capacità contributiva correlabile a una ben dimostrata forza economica.

Il D.P.R. n. 131 del 1986, artt. 1 e 20, dunque, vanno interpretati nel senso che l'oggetto dell'imposta di registro, per quanto genericamente e formalmente individuata nel riferimento dell'art. 1 agli atti soggetti a registrazione o volontariamente presentati per la registrazione, nella sostanza, è costituito dagli effetti giuridici di tali atti, ma l'imposta si collega all'atto come negozio e non all'atto come documento (Cass. n. 3481/2014).

Nè, in senso contrario, vale il riferimento alla diversità dei criteri interpretativi utilizzabili ai fini tributari, rispetto a quelli civilistici, in quanto va pur sempre attribuita preminenza, in applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 "alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali adoperate dalle parti, sicchè, ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale, è possibile valutare, ai sensi dell'art. 1362 c.c., comma 2, circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali" (Cass. n. 6405/2014), di guisa che "gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscono a semplici elementi della fattispecie tributaria" (Cass. n.19752/2013; n. 10660/2003; n. 14900/2001).

Ed allora, contrariamente a quanto ritenuto nella sentenza impugnata, priva di rilievo appare la ricerca delle ragioni economiche giustificatrici dell'operazione in quanto, una volta riconosciuto, alla luce dei principi dapprima enunciati, che nella fattispecie ci si trova di fronte ad un caso di cessione d'azienda, non è richiesta alcuna valutazione circa l'esistenza o meno di valide ragioni economiche atte a giustificare l'operazione medesima, nè tantomeno incombe sull'Amministrazione finanziaria alcun onere probatorio dell'intento elusivo delle parti.

La giurisprudenza di questa Corte, infatti, è pacificamente orientata nel senso di escludere che D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, nella formulazione anteriore alla L. n. 205 del 2017 (sulla irretroattività delle modifiche introdotte della L. citata, art. 1, comma 87, v. Cass. n. 4407/2018), sia disposizione predisposta al recupero di imposte "eluse", perchè l'istituto dell' "abuso del diritto", disciplinato dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, 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 del loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale, come può appunto avvenire con la cessione delle quote della società, atti che se funzionalmente e cronologicamente "collegati" potrebbero essere senz'altro idonei a realizzare "oggettivamente" gli effetti della vendita e cioè il trasferimento di cose dietro corrispettivo del pagamento del prezzo (Cass. 5748/2018, Cass. n. 3562/2017).

Questa Corte ha ribadito che, "l'incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, produttive di effetti giuridici distinti e l'incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo costituiscono tecniche operative alternative per i contribuenti, che si trovano, però, dinanzi ad una sola e costante qualificazione giuridica formulata dal legislatore tributario: la sottoposizione ad imposta di registro del loro atto o dei loro atti in base alla natura dell'effetto giuridico finale dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano" (Cass. n. 2017/3562).

La nozione di cessione d'azienda assunta ai fini dell'imposta di registro, dunque, richiama la centralità dell'elemento funzionale, ossia del legame fra singolo elemento aziendale ed impresa, che conferisce l'attributo aziendale ai singoli elementi e nella esaminata fattispecie, per quanto dedotto dalle parti, l'attività d'impresa è senz'altro proseguita senza soluzione di continuità,

esercitando tutte le parti contraenti l'attività di produzione e commercializzazione di prodotti igienici in carta.

Ne deriva che soltanto il bene che non può considerarsi funzionale all'esercizio dell'impresa condotto con quell'azienda, o che la volontà delle parti esclude dalla fattispecie negoziale, potrà allora essere considerato autonomamente, mentre, in caso contrario, l'imposizione non potrà essere frazionata e la fattispecie negoziale sarà considerata fiscalmente come cessione d'azienda, indipendentemente da cosa le parti hanno scritto in contratto.

La Corte, proprio su tale aspetto, ha rilevato che, "... qualora siano stati stipulati, anche in tempi diversi, più atti di cessione di beni facenti parte di un'azienda, il giudice tributario di merito, per verificare se l'intenzione effettiva dei contraenti sia quella di trasferire non già il singolo bene, ma l'intero complesso aziendale o parte di esso - situazione che rende applicabile l'imposta di registro in misura proporzionale - deve riunire tutte le cause aventi ad oggetto i contratti riguardanti i singoli beni e valutare congiuntamente le pattuizioni stipulate, anche non contestualmente, a prescindere dalla sussistenza o meno di un intento elusivo..." (Cass. n. 9162/2010), ed in applicazione dei suindicati principi, ha ritenuto configurabile un'unitaria cessione d'azienda in caso di distinte cessioni di beni aziendali, reputando irrilevante che le rimanenze di merci fossero state escluse dal negozio traslativo e solo in seguito acquistate separatamente dalla medesima cessionaria, in parte direttamente, in parte mediante l'interposizione di una controllata (Cass. n. 21767/2017).

La impugnata decisione si appalesa errata perchè considera in una chiave esclusivamente atomistica il programma negoziale, omette di valutare l'efficacia interpretativa e probatoria di tutti gli elementi fattuali dedotti dall'Agenzia delle Entrate a fondamento della causa unitaria di cessione aziendale, così come perseguita dai negozi dedotti in giudizio, dà rilevanza a circostanze marginali e, comunque, ininfluenti, quali appunto la crisi finanziaria delle società italiane del gruppo K., la regolare fatturazione delle compravendite dei beni aziendali, e la vigilanza degli organi della procedura concorsuale, il cui intervento è all'evidenza orientato ad altri fini.

La sentenza, pertanto, va cassata, e dovendosi procedere al discernimento di una tipica quaestio facti, si impone il rinvio ad altra sezione della medesima CTR, la quale rivaluterà la fattispecie, alla luce dei ricordati principi di diritto, e provvederà anche a regolare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 9 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 novembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza