Sentenza del 21/12/2018 n. 33229 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con atto per notar P. del 24 giugno 2008, la società ITC Ceramiche acquistava dalla società City Center Due la partecipazione totalitaria detenuta da quest'ultima nella società City Center Logistica, al corrispettivo di Euro otto milioni di Euro; l'ufficio, in data 23 ottobre 2009, notificava alla società ITC l'avviso di liquidazione in relazione al succitato atto di cessione, assoggettandolo all'imposta di registro proporzionale, motivato come "di cessione di azienda e non di quota sociale".

La società ITC impugnava l'atto impositivo innanzi alla CTP di Avellino deducendo l'inadeguatezza della relativa motivazione nonchè la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20.

La commissione di primo grado accoglieva il ricorso con sentenza gravata dall'amministrazione finanziaria.

La C.T.R. della Campania accoglieva l'appello, ritenendo adeguatamente motivato l'atto impositivo e ritenendo fondate le argomentazioni portate dall'ufficio.

La società ITC ricorre per la cassazione della sentenza n. 343/04/12 della C.T.R. della Campania svolgendo sette motivi.

L'ufficio si è costituito con controricorso.

Il P.G. ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

2. Con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, nonchè della L. n. 241 del 1999, art. 3 e del T.U. n. 131 del 1986, art. 42, censurando la sentenza impugnata per aver ritenuto infondata l'eccezione di carenza di motivazione, benchè la normativa preveda che l'avviso di liquidazione, traducendosi in un atto con il quale viene avanzata la pretesa fiscale, debba contenere le ragioni legittimanti la qualificazione giuridica dell'atto; ragioni, che nella specie, sarebbero state esplicate dall'amministrazione finanziaria solo nel corso del giudizio di primo grado, assumendo - nelle controdeduzioni - che la riqualificazione della cessione delle quote sociali ai sensi del cit. art. 20 doveva inferirsi dal collegamento negoziale tra la cessione per notar P. e l'atto per notar B. con cui era stata costituita la società City Center Logistica, rivelatori della volontà di realizzare un'operazione negoziale difforme da quello apparentemente manifestata dai contraenti.

Si assume, pertanto, che la successiva integrazione delle ragioni fondanti l'avviso di liquidazione palesava la nullità dell'atto medesimo per violazione dell'obbligo motivazionale, vizio già dedotto nel primo grado ed escluso dalla CTR.

3. Con il secondo motivo, si lamenta l'omesso e insufficiente esame su un fatto controverso e decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, nella precedente formulazione, per aver omesso il decidente di specificare l'iter logico-argomentativo che lo ha indotto a ritenere la legittimità dell'avviso, benchè privo di motivazione.

4. Con la terza censura si assume la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., della L. n. 212 del 2000, ex art. 7, della L. n. 241 del 1990, art. 3, nonchè dell'art. 52, comma 2 bis e del TU n. 131 del 1986, art. 42, censurando la pronuncia impugnata per avere i giudici territoriali valutato, ai fini dell'accoglimento dell'appello, non solo l'unico atto negoziale menzionato nell'atto impositivo, ma anche l'altro atto descritto dall'ufficio solo in sede di costituzione processuale.

5. Con il quarto mezzo, si assume l'omesso esame su fatto decisivo della controversia in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, censurando la sentenza impugnata in quanto dal compendio giustificativo sviluppato a supporto della decisione, emerge la totale obliterazione degli elementi che fondano il convincimento del decidente nonchè un'obiettiva carenza dell'"iter" logico-argomentativo che ha portato il giudice a regolare la vicenda al suo esame in base alla regola concretamente applicata, in quanto la motivazione risulta circoscritta alla seguente locuzione "le argomentazioni poste sia in prime cure che in questo grado dall'ufficio risultano fondate in quanto espressione del potere legittimo impositivo finalizzato alla corretta applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20..."

6. Mediante il quinto mezzo, la ricorrente assume la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in relazione agli artt. 2555, 2556, 1470, 2468, 2469, 2557, 2560 c.c., nonchè del D.Lgs. n. 472 del 1987, art. 14, sostenendo che i due atti, di cessione di quote e di cessione di azienda, producono effetti giuridici diversi esplicitamente descritti dal codice civile, ritenendo che la scelta di accedere allo schema negoziale della cessione di quote non sia sindacabile da parte dell'ufficio, posto che gli effetti giuridici prodotti dalla cessione di quote sono completamente differenti da quelli che si producono con la cessione di azienda.

7. Con il sesto mezzo, si assume la violazione dell'art. 20 cit. in relazione agli artt. 23 e 53 Cost., norme che non consentono il travalicamento degli effetti giuridici dell'atto in funzione della imposizione di una sostanza economica diversa.

8. Con il settimo mezzo, si lamenta omessa e insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, censurando nuovamente la motivazione della sentenza nella parte in cui ha ritenuto la legittimità dell'avviso con motivazione lacunosa e carente, avendo omesso di argomentare sulla scorta di quali clausole dell'atto per notaio P., fosse desumibile l'intento delle parti di perfezionare non già un atto di cessione di quote, ma una cessione di azienda.

9. L'eccezione preliminare sollevata dall'Agenzia delle Entrate di inammissibilità del ricorso perchè con esso, la ricorrente intende introdurre una inammissibile rivisitazione del fatto, è

destituita di fondamento, in considerazione della corretta illustrazione delle censure motivazionali.

10. La prima censura è fondata, assorbite le altre.

Va premesso che in ricorso, in ossequio al principio di autosufficienza, il contribuente ha riportato il contenuto della motivazione dell'avviso di liquidazione con cui l'Ufficio ha riqualificato l'atto.

La società contribuente lamenta il difetto di motivazione dell'atto impugnato, denunciando le esposte censure.

11. L'obbligo di motivazione degli atti tributari si atteggia diversamente a seconda della natura e della funzione che gli stessi hanno in base alle norme loro proprie: giacchè, mentre in alcuni atti la funzione di prelievo fiscale viene esercitata in forme estremamente semplici e contratte, talvolta risolvendosi nella mera imposizione di una determinata disciplina, altri atti costituiscono, invece, l'espressione di una funzione di prelievo fiscale, articolata e complessa, per cui assumono una veste formale ed un contenuto specificamente regolato dalla legge. L'obbligo in questione potrà ritenersi quindi adempiuto solo qualora la motivazione, ancorchè formulata in modo sommario e semplificato, sia tale - avuto riguardo al contenuto tipico ed all'oggetto del singolo atto impositivo - da palesare le ragioni del provvedimento, nella evidenziazione dei momenti ricognitivi e di quelli logico-deduttivi.

La motivazione dell'avviso di accertamento assolve, difatti, ad una pluralità di funzioni atteso che garantisce il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, presupponendo l'onere di enunciare i motivi di ricorso, a pena di inammissibilità, e la presenza di leggibili argomentazioni dell'atto amministrativo, contrapposte a quelle fondanti l'impugnazione, e, infine, assicura, in ossequio al principio costituzionale di buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, permettendo di comprendere la "ratio" della decisione adottata(Cass. n. 22003/2014)

12. Ne consegue che, in tema di riqualificazione degli atti negoziali ai sensi del cit. art. 20, deve ritenersi carente dei requisiti minimi di motivazione l'avviso che non faccia riferimento ad alcuno dei criteri normativi di qualificazione degli atti desumibili dalla disciplina specifica di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 e non contenga gli elementi sulla scorta dei quali l'Amministrazione finanziaria abbia riqualificato come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società.

Manca nell'atto impugnato il richiamo ai criteri di indagine sulla comune intenzione dei contraenti, sulla intrinseca natura dell'atto e dei suoi effetti giuridici rispetto al titolo e ad alla sua forma apparente, essendosi limitato l'ufficio a riqualificare l'atto di cessione di quote come cessione di azienda senza addurre alcuna ragione giustificativa dell'operato dell'amministrazione.

I requisiti di adeguatezza della motivazione non possono certamente intendersi soddisfatti, nella fattispecie in esame, dal mero generico riferimento all'art. 20 cit. ed alla cessione di azienda, atteso che l'avviso di riqualificazione dell'atto negoziale deve contenere tutti gli elementi per consentire al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa ed al fine di delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso.

A tale lacuna l'Amministrazione ha tentato di ovviare con l'allegazione in giudizio degli ulteriori atti posti in essere da terzi soggetti, ma tale operazione non può essere ritenuta idonea all'integrazione del contenuto motivazionale dell'atto (Cass. n. 6065 del 2017), atteso che non è consentito all'Amministrazione di sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'atto di liquidazione per difetto di motivazione. Hanno pertanto errato i giudici d'appello laddove hanno posto a fondamento della decisione l'esame dell'atto costitutivo della società le cui partecipazioni societarie erano state alienate alla ricorrente, citato dall'amministrazione finanziaria sono nell'ambito del giudizio di merito al fine di giustificare l'interpretazione dell'atto di cessione quale atto di cessione di azienda (Cass. n. 25450/2018; n. 12400 del 2018; Cass. n 23248 del 2014).

Il ricorso va dunque accolto e la sentenza impugnata cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di accoglimento dell'originario ricorso della società contribuente.

Possono essere compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio del merito, tenuto conto dell'andamento del medesimo e del progressivo evolversi della giurisprudenza di questa Corte sulle questioni trattate, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della società contribuente.

Compensa le spese di lite dei gradi di merito e condanna la parte soccombente al rimborso delle spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi Euro 10.000,00 per compensi, oltre spese forfetarie ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della quinta sezione della Corte di cassazione, il 6 novembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 21 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza