Sentenza del 11/05/2021 n. 9582 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTO

Con sentenza n. 26/30/09, depositata il 5.3.2009, la Commissione Tributaria Regionale di Milano, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale n.73/42/2007, confermando l'avviso di liquidazione ed irrogazione sanzioni relativo all'imposta di Registro, emesso a seguito della revoca del regime agevolato previsto dal , comma 6 tariffa I, concernente D.P.R. n. 131 del 1986 art. 1, gli acquisti di fabbricati in regime di esenzione IVA D.P.R. n. 633 del 1972 , ex art. 10, comma 1, n. 8 bis).

Rilevava al riguardo la Commissione Tributaria Regionale che la società ricorrente, Effe Immobiliare srl, non aveva provveduto alla rivendita dell'immobile acquistato in regime agevolato entro il termine triennale, escludendo che il trasferimento del ramo di aziende - comprendente il suddetto immobile - in favore della Exxxxx Costruzioni srl fosse assimilabile alla rivendita a terzi richiesta dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1 cit., comma 6 tariffa I. La Exxxx Immobiliare srl impugna la sentenza della Commissione Tributaria Regionale articolando quattro motivi: con il primo si deduceva la violazione dell'art. 112 c.p.c. in quanto la CTR non si sarebbe pronunciata sui motivi di appello incidentale concernenti il difetto di motivazione dell'avviso di liquidazione; con il secondo motivo di contestava il vizio di motivazione concernente i motivi dell'appello incidentale; con il terzo motivo si denunciava la violazione di legge concernente il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, comma 6 tariffa I; infine, con il quarto motivo si deduceva l'insufficiente motivazione in merito all'esclusione dei presupposti per la disapplicazione delle sanzioni a fronte dell'obiettiva incertezza della materia trattata.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 21.4.2016, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va premessa la genericità dei quesiti di diritto, in base alla normativa applicabile ratione temporis, non richiamando la fattispecie oggetto di giudizio, nè il principio di diritto che si assume erroneamente enunciato dalla Corte di merito, né quello diverso che si vorrebbe venisse affermato in sua vece, sì da consentire al giudice di legittimità di enunciare una regula iuris suscettibile di applicazione anche in casi ulteriori, rispetto a quello deciso dalla sentenza impugnata.

Il ricorso è, comunque, infondato.

1. Con il primo motivo di ricorso la Effe Immobiliare srl deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360 c.p.c. , n. 4, assumendo che la CTR non si sarebbe pronunciata sui motivi di appello incidentale concernenti il difetto di motivazione dell'atto impugnato, nonchè l'illegittimità dello stesso in quanto fondato su una insussistente norma antielusiva relativa al conferimento d'azienda.

Con il secondo motivo di ricorso, si deduce la violazione dell'art. 360 c.p.c. , n. 5 conseguente al difetto di motivazione in merito ai predetti motivi di appello incidentale.

Stante l'evidente connessione degli aspetti posti a fondamento dei due distinti motivi di ricorso, si può procedere all'esame congiunto.

Entrambi i motivi sono infondati.

La sentenza resa dalla CTR si è pronunciata nel merito della questione, dando atto dei motivi di appello incidentale e motivando circa le ragioni per cui la diversa tesi formulata dall'Agenzia delle Entrate fosse preferibile. E' pur vero che non vi è una specifica e puntuale disamina dell'aspetto concernente la presunta carenza di motivazione dell'atto impositivo, come pure dell'individuazione della norma antielusiva che sarebbe stata violata. Tuttavia, non può ritenersi che il semplice fatto che la motivazione della sentenza non esamini in maniera differenziata i singoli motivi di appello determini la nullità della stessa per violazione dell'art. 112 c.p.c..

In base alla consolidata giurisprudenza di questa Corte, cui va data continuità, il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile allorchè manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre non ricorre nel caso in cui il giudice d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda (Cass. Sez. 5, n. 452/15, Rv. 634428; Cass. Sez. 3, 16254/12, Rv.623698).

Applicando tali principi al caso di specie, va evidenziato come la CTR, nell'esaminare nel merito le ragioni poste a fondamento dell'avviso di liquidazione, ha dato conto dell'idoneità dello stesso ad individuare le ragioni della pretesa tributaria avanzata dall'amministrazione, come del resto dimostra anche il fatto che il contribuente è stato messo in condizione di argomentare ampiamente in ordine alle ragioni da contrapporre all'atto impositivo, fatto che di per sé dimostra inequivocabilmente l'idoneità della motivazione adottata.

Analoghe considerazioni valgono per quanto concerne l'aspetto relativo all'individuazione della norma antielusiva. A tal proposito occorre rammentare che nell'avviso di liquidazione era contenuto un generico riferimento al fatto che la tesi del contribuente, volta a ricondurre la cessione del ramo d'azienda tra i negozi giuridici comportanti il trasferimento a terzi degli immobili acquistati in regime agevolato, avrebbe potuto far ritenere l'intera operazione "dettata da intenti elusivi". Orbene, la motivazione dell'avviso di liquidazione ha fatto riferimento ad una finalità elusiva, intesa in generale quale indebita sottrazione a tassazione, frutto di una errata interpretazione dell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione in esame. Ne consegue che, nel momento in cui la CTR ha recepito un'interpretazione della normativa incompatibile con

l'estensione dell'agevolazione alla fattispecie della cessione di ramo di azienda, la questione concernente la finalità elusiva viene assorbita, atteso che l'esclusione dell'agevolazione consegue direttamente al diverso ambito oggettivo di applicazione della norma.

In effetti questa Corte ha già avuto occasione di chiarire che l' non è disposizione art. 20 D.P.R. 131 cit. che dal legislatore sia stata predisposta al recupero di imposte "eluse", questo perchè l'istituto dell'"abuso del diritto" d'imposte in attualità disciplinato dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 bis presuppone una mancanza di "causa economica" che non è invece prevista per l'applicazione dell' art. 20 D.P.R. n. 131 cit. Norma che invece semplicemente impone, ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto o il "collegamento" negoziale in ragione del loro "intrinseco". E cioè in ragione degli effetti "oggettivamente" raggiunti dal negozio o dal "collegamento" negoziale, come per es. può avvenire con il conferimento di beni in una Società e la cessione di quote della stessa che se "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. Ed è utile ulteriormente precisare che la fattispecie regolata dall' art. 20 D.P.R. n. 131 cit. nemmeno ha a che fare con l'istituto della simulazione, atteso che la riqualificazione in parola avviene anche se le parti hanno realmente voluto quel negozio o quel "collegamento" negoziale e questo appunto perchè ciò che conta sono gli effetti "oggettivamente" prodottisi (Cass. sez. trib. n. 25050 del 2015; Cass. sez. trib. n. 8655 del 2015).

Quanto detto comporta che la sentenza ha, sia pur implicitamente, ritenuto assorbito il motivo di appello incidentale proposto dal contribuente, senza che ciò determini il vizio lamentato in questa sede. Il vizio d'omessa pronuncia, configurabile allorchè manchi completamente il provvedimento del giudice indispensabile per la soluzione del caso concreto, deve essere escluso, pur in assenza di una specifica argomentazione, in relazione ad una questione implicitamente o esplicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza (Cass. Sez.L, 1360/2016, Rv.638317).

Le argomentazioni sopra svolte, concernenti le ragioni per cui deve escludersi la nullità della sentenza per omessa pronuncia, determinano anche il rigetto dell'asserito vizio di motivazione.

Per conseguenza, i rilievi della società sono irrilevanti, nella parte in cui fanno leva, sulla assimilazione, ai fini della agevolazione, del conferimento d'azienda alla cessione: ciò che importa non è cosa le parti hanno scritto (mediante i contratti conclusi) ma cosa esse hanno effettivamente realizzato col complessivo regolamento negoziale adottato, anche indipendentemente dal contenuto delle dichiarazioni rese.

2. In relazione al terzo motivo viene censurata, sotto diversi profili, l'affermazione dei giudici di secondo grado in base ai quali non vi sarebbe intento speculativo commerciale nell'operazione di conferimento posta in essere dalla società trattandosi, invece, di "una vera e propria riorganizzazione aziendale che non corrisponde all'ipotesi legislativa di commercio immobiliare, ambito in cui l'agevolazione va contenuta", escludendo l'applicazione dell'aliquota agevolata dell'1% nel caso in cui il trasferimento infra-triennale sia stata realizzato mediante conferimento di ramo d'azienda.

Ritiene la società ricorrente che il trasferimento, sia che avvenga tramite cessione o mediante altro tipo di atto traslativo del diritto di proprietà sull'immobile, quale il conferimento, del tutto assimilabile ad una cessione, consenta di godere dell'agevolazione, purchè il ritrasferimento avvenga entro tre anni dall'acquisto.

Tale censura è infondata in quanto il conferimento in società non costituisce un atto di trasferimento idoneo ad evitare che si verifichi la condizione risolutiva dell'agevolazione, cioè il mancato trasferimento infratriennale.

L'art. 1, comma 6 1. della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 . prevede che l'agevolazione spetta "se il trasferimento....è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili" e la successiva specificazione "a condizione che l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni" va interpretata, trattandosi di disposizione agevolativa e, quindi, soggetta al criterio di stretta interpretazione, in rapporto al presupposto della agevolazione che è costituito dalla attività esclusiva o principale delle società acquirenti alla rivendita degli immobili.

La norma agevolativa intende favorire la rivendita quale condizione posta per godere della agevolazione che non può, quindi, essere riconosciuta nel caso di negozio societario configurante, con valutazione di merito da parte della CTR, "una vera e propria riorganizzazione aziendale", escludendo che l'atto di conferimento fosse finalizzato ad attuare una circolazione commerciale del bene, rimanendo il bene nel patrimonio della società rappresentato indirettamente dalle quote di partecipazione totalitaria nella società conferitaria costituita tre giorni prima della scadenza del termine per godere della agevolazione.

Il beneficio è subordinato al trasferimento in un termine preciso (tre anni), entro il quale deve avvenire la monetizzazione dell'immobile, dovendosi escludere un termine incerto e futuro come, invece, prospettato dalla ricorrente che ipotizza una finalità speculativa futura ed eventuale, potendo nel tempo la società conferente alienare le partecipazioni ottenute in cambio del conferimento, monetizzando la plusvalenza latente.

In tal caso si vanificherebbe, con una possibile e comunque non certa realizzazione futura a tempo indeterminato di una plusvalenza, il limite temporale a cui la disposizione assoggetta il diritto al beneficio fiscale, lasciando alla società decidere quando effettuare la cessione delle partecipazioni sociali.

3. Anche il quarto motivo, con cui si censura il difetto di motivazione in ordine alla richiesta di disapplicazione delle sanzioni è infondato avendo la ctr rilevato che non si rilevano "reali ed obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della legge tributaria" nè ravvisandosi, con valutazione di merito della CTR, l'impossibilità, esistente in sè, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione del caso di specie.

La conseguentemente rigettato il ricorso e la società ricorrente, rimasta soccombente, va condannata al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 7.000 per compensi professionali, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, il 21 aprile 2016.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2016

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza