Sentenza del 24/06/2022 n. 20506 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

p. 1. C. srl propone quattro motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in riforma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione notificatole dall'Agenzia delle Entrate in recupero dell'imposta proporzionale di registro (già autoliquidata in misura fissa) sulla seguente articolata operazione (costituita da vari atti stipulati tutti il 28.12.2012, anche se registrati in date diverse), dall'Amm.ne Finanziaria unitariamente qualificata, D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, in termini di cessione aziendale:

- costituzione della Cecomm srl mediante conferimento di ramo d'azienda immobiliare da parte della Gam spa, in veste di socio unico;

- concessione a quest'ultima società, da parte della Banca Popolare di Bari, di un finanziamento di Euro 25 milioni con ipoteca sui beni immobili oggetto di cessione del ramo di azienda, mutuo poi accollato alla Cecomm;

- cessione da parte di Gam spa della totale partecipazione in Cecomm a favore della Gaim srl, della GF Immobiliare srl, della Findes srl e della SGC Immobiliare srl (in ragione del 25% ciascuna).

Ha osservato la Commissione Tributaria Regionale nella sentenza impugnata (fatta oggetto di correzione di errore materiale in data 21.5.2019) che:

- legittimamente l'amministrazione finanziaria aveva fatto applicazione dell'istituto della riqualificazione negoziale citato D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20, senza necessità di contraddittorio preventivo L. n. 212 del 2000, ex art. 12, non trattandosi (come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità) di norma antielusiva in senso stretto (diversamente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis);

- l'amministrazione non era decaduta dalla potestà impositiva, dal momento che l'avviso di liquidazione era stato notificato il 22 gennaio 2016 e, pertanto, nel rispetto del termine triennale D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 76, decorrente dall'ultima registrazione degli atti riqualificati (25 gennaio 2013).

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

La ricorrente ha depositato memoria.

Fissato all'udienza pubblica odierna, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal sopravvenuto del D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, inserito dalla L. conversione n. 176 del 2020 (e proroghe successive) senza l'intervento in presenza fisica del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

p. 2. Con il primo motivo di ricorso la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 e L. n. 212 del 2000, art. 10 bis. Ciò perchè l'agenzia delle entrate aveva operato la riqualificazione unitaria dell'articolata operazione sulla base di elementi estrinseci all'atto presentato alla registrazione (collegamento negoziale di più atti), così da indebitamente "trasformare" l'atto di conferimento voluto dalle parti in una cessione aziendale. In ogni caso, questa attività di riqualificazione avrebbe richiesto l'osservanza di tutte le garanzie procedimentali per il contribuente.

Con il secondo motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, dal momento che l'avviso di liquidazione in esame era stato notificato oltre il triennio decadenziale dall'atto riqualificato di conferimento (28 dicembre 2012).

Con il terzo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per inesistenza, ovvero mera apparenza, di motivazione, dal momento che la Commissione Tributaria Regionale, dopo aver osservato quanto su riportato, si era poi soffermata su elementi di causa del tutto inconferenti (da cui era infatti originata anche la necessità dell'istanza di correzione) e riferibili a tutt'altra controversia.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce violazione altresì degli artt. 112 e 277 c.p.c.. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale minimamente esaminato le deduzioni e le eccezioni riproposte in appello dalla società contribuente, e segnatamente concernenti: - la mancata motivazione dell'atto impositivo; - la violazione del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, in relazione ai criteri interpretativi del contratto di cui all'art. 1362 c.c.; - l'assenza di prova dell'asserito intento contrattuale delle parti; - la illegittima esclusione del mutuo dalle passività aziendali, in quanto asseritamente trasferito alla società nella forma del c.d. accollo interno; - l'erronea esclusione del fondo imposte differite dalle passività aziendali; - la necessità di fare nella specie applicazione del citato D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, alla luce delle modificazioni ad esso apportate dalla L. 205 del 2017, art. 1, comma 87, lett. a), come fatto oggetto di interpretazione autentica ad efficacia retroattiva dalla L. 145 del 2018, art. 1, comma 1084 (come dedotto nella memoria depositata il 7 marzo 2019).

p. 3. E' fondato il terzo motivo di ricorso, di natura chiaramente pregiudiziale ed assorbente perchè involgente un'ipotesi di nullità della sentenza per sostanziale difetto di motivazione.

Va intanto osservato che la commissione tributaria regionale, dopo aver correttamente individuato (p.p. 1.1. e 1.2) le principali tematiche di causa (natura antielusiva del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20; necessità di contraddittorio endoprocedimentale; decadenza dal potere impositivo), affronta poi (p. 1.3) argomenti del tutto inconferenti rispetto alla fattispecie qui sottoposta alla sua decisione, così quanto:

- al mancato versamento di ratè D.Lgs. n. 462 del 1997, ex art. 3 bis, comma 5;

- ad una ben determinata "cartella" di pagamento avulsa dal contesto;

- al collegamento di questa cartella con un piano di rateazione riferito ad un "modello unico società di persone anno di imposta 2008 e 2009, oltre che la liquidazione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, modello unico società di persone modello Irap e modello 770 per l'anno d'imposta 2011";

- alla mancata comunicazione di "avviso bonario" a fronte delle rilevate irregolarità per gli anni di imposta 2008 e 2009 (è da ritenere, sempre citato D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis).

L'evidente e totale scollegamento di queste argomentazioni decisorie rispetto alla controversia Cecomm (invece inerente l'imposta di registro sulla suddetta operazione, intercorsa nel dicembre 2012) si palesa poi, una volta di più, nella formulazione del dispositivo, nel quale la commissione tributaria regionale, da un lato dichiara di accogliere l'appello (qui proposto dall'agenzia delle entrate) e, dall'altro, condanna "la società ed i soci appellanti in solido" alle spese (statuizione del tutto incongrua e poi fatta oggetto di procedimento di correzione di errore materiale).

A fronte delle macroscopiche divergenze così rilevabili, non solo la parte ricorrente, ma anche la stessa Agenzia delle Entrate vittoriosa si sono trovate di fronte all'esigenza, nel presente procedimento di legittimità, di ricostruire solo presuntivamente ed in via congetturale (essenzialmente sulla scorta della nota evoluzione legislativa ed interpretativa maturatasi intorno all'art. 20 TUR) la ragione decisoria che il giudice regionale avrebbe posto a base dell'accoglimento dell'appello dell'amministrazione finanziaria.

Ora, è però evidente che in presenza di una simile e radicale estraneità della fattispecie alla motivazione (verosimilmente mutuata per 'copia incollà da altra sentenza relativa ad altra controversia tra diverse parti) non è possibile ricostruire nè interpretare l'effettivo convincimento della commissione tributaria regionale; e non è pertanto possibile neppure espletare il dovuto controllo critico della ragione (in effetti non individuabile) che avrebbe indotto la decisione regionale.

E ciò preclude al contempo di fare diretta applicazione nella presente sede di legittimità dei principi interpretativi in materia, così come in corso di consolidamento a seguito delle modificazioni apportate al suddetto art. 20 TUR, dalla L. 27 dicembre 2017, n. 205, art. 1, comma 87, lett. a), (legge di bilancio 2018) cit., avente effetto retroattivo della L. 30 dicembre 2018, n. 145, ex art. 1, comma 1084 (bilancio di previsione per l'anno 2019) cit.; oltre che delle pronunce rese sul punto dal giudice delle leggi (C. Cost. n. 158 del 2020 e C. Cost. n. 39 del 2021).

Ciò con speciale riguardo non solo all'accertamento della effettiva natura estrinseca, ed in termini di collegamento negoziale, della riqualificazione posta a base dell'avviso di liquidazione opposto, ma anche e soprattutto alla rilevanza di siffatta riqualificazione ex art. 20 TUR ai fini della determinazione della base imponibile quanto a conferimento di immobile gravato da mutuo ipotecario con accollo sociale; aspetto, quest'ultimo, pure dedotto dall'Agenzia delle

Entrate ai sensi della diversa disposizione ex art. 50 TUR. Vertendosi, in definitiva, di un caso paradigmatico di assenza di motivazione (non sul piano meramente grafico, ma su quello contenutistico minimo di rilevanza costituzionale: v.Cass. Sez. U, n. 8053 del 07/04/2014; Cass. n. 12928/14; Cass. ord. n. 21257/14; Cass. 2498/15 ed innumerevoli altre), la sentenza dovrà essere cassata (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) per nuovo esame nei termini indicati.

P.Q.M.

- accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbiti gli altri;

- cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale della Calabria che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, il 16 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza