

Sentenza del 01/09/2023 n. 25582 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

In data 29/12/2005 F.Ili B.B. s.n.c. vendeva - per il prezzo di Euro 600.000 più iva (pari ad Euro 120.000) un'immobile ad uso di negozio ad Escap s.n.c..

In data 19/06/2006 F.Ili B.B. s.n.c. affittava ad Escap s.n.c., per il periodo da giugno 2006 a dicembre 2009, l'azienda esistente in detto immobile ed avente ad oggetto l'esercizio dell'attività di vendita di abbigliamento.

In data 04/12/2006 Escap s.n.c. locava l'immobile e subaffittava l'azienda a Sportdivision di F.F. e C. s.a.s..

Escap s.n.c. chiedeva a rimborso l'iva di Euro 120.000 versata per l'acquisto dell'immobile.

L'Ufficio di (Omissis) dell'Agenzia delle entrate - ritenendo che i contratti intercorsi tra F.Ili B.B. s.n.c. ed Escap s.n.c. realizzassero la sostanza di una cessione d'azienda, negava il rimborso ed emetteva due distinti atti:

- con l'avviso di accertamento n. (Omissis), recuperava a tassazione l'iva chiesta a rimborso, irrogando le corrispondenti sanzioni. Detto avviso di accertamento veniva impugnato, con un unico atto, sia da Escap s.n.c. che dai soci A.A. e D.D.; - con separato avviso di rettifica e liquidazione, pretendeva da entrambe le società il pagamento delle imposte di registro e ipocatastale dovute sulla ravvisata cessione di azienda, irrogando, anche in questo caso, le corrispondenti sanzioni. Detto avviso di rettifica e liquidazione veniva impugnato da entrambe le società, sostenendo che l'Amministrazione era caduta in errore, in quanto l'atto di cessione era uno soltanto, ossia la compravendita immobiliare, mentre l'altro era un mero affitto di azienda, e soggiungendo, a dimostrazione di tale assunto, che Escap s.n.c., nel 2007, aveva venduto l'immobile ad una società di leasing (A Leasing s.p.a.) per il prezzo di Euro 700.000 più iva, mentre F.Ili B.B. s.n.c., nel 2010 (cessato, nel 2009, il contratto di affitto stipulato con Escap s.n.c.), aveva affittato l'azienda a Sportdivision di F.F. e C. Sas per il periodo 2010-2015.

La CTP di Trento, con sentenza n. 59/2/10 del 22/04/2010, accoglieva i ricorsi riuniti, ritenendo che gli atti impugnati fossero illegittimi in quanto non indicavano la norma che avrebbe consentito la riqualificazione dei contratti quale cessione d'azienda supportati da giurisprudenza conforme.

L'Ufficio proponeva appello, che la CTR del Trentino-Alto Adige respingeva, confermando la sentenza di primo grado, sulla base, per quanto di rilievo, della seguente motivazione:

La ricostruzione fattuale proposta dall'appellante, con la conseguente interpretazione dei contratti volti alla cessione d'azienda, piuttosto che alla cessione del solo immobile o all'affitto d'azienda, non attribuisce il giusto valore ai negozi che sono stati conclusi negli anni tra soggetti diversi.

La decisione della causa non può prescindere dalla, anzi impone la, valutazione attenta e obiettiva dei contratti, di cui è stata resa prova documentale.

Dalla loro lettura, considerata la tempistica delle rispettive stipule, si può affermare che non vi è stata, nè vi poteva essere, una presunzione di cessione d'azienda, perchè i fatti attestano volontà negoziali e conseguenti obiettivi commerciali assolutamente divergenti da quelli presunti dall'Ufficio, per cui la stessa legittima attività dell' Ufficio finanziario, impegnato a qualificare correttamente le operazioni ove dissimulate dal contribuente, si deve arrestare quando lo stesso contribuente riesca a provare con documenti non contestabili le ragioni che sorreggono l'impugnazione dell'accertamento.

Nel caso di specie, a parte i primi due contratti di compravendita (dd. 29/12/2005 rep. 77617) e di affitto d'azienda (dd. 19/06/2006 rep 79196), ben due sono gli atti negoziali che comprovano la tesi dell(e) società ricorrent(i): 1) il contratto di vendita, registrato il 04/04/2007, con cui la Escap s.n.c. cede la proprietà dell'immobile alla società A-Leasing Spa (...); 2) il contratto di affitto d'azienda, con cui la F.Ili B.B. (s.n.c.) concede in affitto a Sportdivision di F.F. e C. Sas l'azienda commerciale denominata "(Omissis)", con atto datato 30/12/2009 rep. (Omissis).

L'ipotesi presunta dall'Ufficio, per cui la F.Ili B.B. (s.n.c.) e la Escap (s.n.c.) con i primi due negozi avrebbero dissimulato una cessione d'azienda, non risulta affatto provata.

Se la causa reale di detti negozi fosse stata quella ritenuta dall'Ufficio, la F.Ili B.B. (s.n.c.) avrebbe perso definitivamente, oltre al diritto di proprietà dell'immobile, anche la titolarità dell'azienda commerciale, almeno sin dal giugno 2006. Ma tale dato presunto dall'Ufficio non trova conferma nei fatti e negli eventi successivi, poichè il successivo negozio di affitto di azienda, sottoscritto in data 30 dicembre 2009 ed a valere per un periodo di sei anni sino al 31 dicembre 2015, sarebbe stato stipulato da soggetto ormai privo della titolarità dell'azienda medesima. Elemento, questo, non trascurabile sul piano civile e penale, che non sembra sia stato motivo di altra lite o denuncia. Del pari, la stessa Escap (s.n.c.) ha potuto vendere alla A-Leasing Spa il solo immobile, perchè di tale bene aveva acquistato il diritto di proprietà con il contratto di compravendita del 29/12/2005.

(..). La tesi dell'Ufficio, che intravedeva nelle diverse operazioni commerciali concluse a più riprese nel tempo (..) un unico disegno svolto dai soggetti più volte citati per realizzare un risparmio di imposta, non trova conferma nei fatti e nei documenti agli atti di causa (..).

Ricorre per cassazione l'Ufficio con due motivi, mentre i contribuenti restano intimati.

Il Pubblico Ministero presso la Corte di cassazione, in persona del Sost. Proc. Gen. Dott. Tommaso Basile, consta aver depositato, in data 23 marzo 2022, requisitoria scritta, mediante la quale conclude per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione Con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione D.P.R. n. 633 del 1972 , artt. 20 , 2 e 2555, 2697 e 2727-2729 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La CTR esamina l'atto di vendita e quello di affitto intercorsi tra le stesse parti considerandoli, indebitamente, ciascuno di per sè, mentre, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , avrebbe dovuto esaminarli nel loro complesso, senza interpretarli secondo le regole civilistiche e senza domandarsi, come invece fa, se vi fosse la prova di una simulazione. La CTR cade in un secondo errore, in quanto "per implicito, ma chiaramente, esclude che - in caso di trasferimento di immobile in cui è sito un complesso aziendale e di affitto del suddetto complesso (negozi intercorrenti fra precedente titolare dell'azienda e compratore dell'immobile affittuario di azienda) - vi possa essere cessione di azienda, proprio perchè il cedente l'immobile conserva la proprietà del (residuo) complesso aziendale", laddove, "in realtà, un negozio (vero) di compravendita di immobile (in cui ha sede un'azienda) e un negozio vero di affitto del residuo o dei beni salienti del complesso aziendale ben possono, nel loro complesso, generare un trasferimento di azienda". La CTR, inoltre, non ha valutato - violando così anche le norme sulle presunzioni sia che gli stessi contribuenti avevano ammesso, nei loro ricorsi (trascritti per autosufficienza a p. 5 del ricorso per cassazione), che entrambe le società - F.Ili B.B. s.n.c. ed Escap s.n.c. - avevano un forte e concreto interesse a mantenere uniti l'immobile, in cui era ubicato il negozio, e la residua azienda, sia che, nel contratto di affitto di azienda, era prevista una serie di clausole finalizzate ad attribuire ad Escap s.n.c. un sostanziale controllo sull'azienda.

Con il secondo motivo si denuncia motivazione omessa, o sostanzialmente omessa, o gravemente insufficiente, su fatti decisivi controversi, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Il motivo riprende ed ulteriormente sviluppa le allegazioni di cui al motivo precedente, formulando censure sotto il profilo motivazionale, per avere la CTR omesso di esaminare i fatti addotti dall'Ufficio a fondamento della riqualificazione.

I motivi, congiuntamente trattabili per comunanza di censure, sono infondati.

Di recente questa Suprema Corte ha avuto modo di affermare il seguente principio di diritto:

In tema di imposta ipotecaria e catastale, al fine dell'integrazione del presupposto impositivo è necessario un effettivo trasferimento di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, al di là del 'nomen iuris' utilizzato e senza che rilevi fiscalmente l'eventuale collegamento negoziale con altri atti, che rimangono suscettibili di autonoma tassazione.

In tal senso si esprime Sez. 5, Sentenza n. 9065 del 01/04/2021, Rv. 661164 - 01.

Analogamente, Sez. 5, Ordinanza n. 10688 del 22/04/2021, ribadisce:

In tema di imposta di registro, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 - nella formulazione successiva alla L. n. 205 del 2017 che, secondo la L. n. 145 del 2018 , art. 1 , comma 1084, ne ha fornito l'interpretazione autentica e alla luce delle sentenze della Corte costituzionale n. 158 del

2020 e n. 39 del 2021 - è legittima l'attività di riqualificazione dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione soltanto se operata "ah intrinseco", cioè senza alcun riferimento agli atti ad esso collegati e agli elementi extratestuali, non potendosi essa fondare sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dall'atto.

Sulla scia di detti precedenti si colloca infine Sez. 5, Ordinanza n. 2677 del 28/01/2022, Rv. 663752-01, in una fattispecie in cui la S.C. ha cassato la sentenza che aveva ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione fondato sulla riqualificazione giuridica di due atti giuridici collegati come operazione unitaria di cessione aziendale, sebbene realizzata previo conferimento del ramo aziendale in una società costituita "ad hoc" e la cessione ad altra delle quote sociali della conferitaria.

I superiori arresti segnano un momento di dichiarata discontinuità nell'evoluzione interpretativa.

In passato, sul fondamento della previgente formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 (a termini della quale "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"), dominava l'avviso che "la preminenza attribuita dal D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, alla causa reale (l'intrinseca natura ed i effetti giuridici degli atti) sull'assetto cartolare (il titolo o la forma apparente) comporta che, in ipotesi di collegamento negoziale, l'intrinseca natura e gli effetti giuridici siano accertati, attesa l'unitarietà della causa, tenendo conto di tutti gli atti collegati" (Sez. 5, Sentenza n. 14900 del 23/11/2001, Rv. 550576 - 01). Invero - si sosteneva - "la prevalenza, che il D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi sul loro titolo e sulla loro forma apparente, vincola l'interprete a privilegiare il dato giuridico reale rispetto ai dati formalmente enunciati - anche frazionatamente - in uno o più atti, e perciò il risultato di un comportamento sostanzialmente unitario rispetto ai risultati parziali e strumentali di una molteplicità di comportamenti formali. Ne consegue che una pluralità di negozi, strutturalmente e funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale, vanno considerati, ai fini dell'imposta di registro, come un fenomeno unitario, anche in conformità al principio costituzionale di capacità contributiva" (Sez. 5, Sentenza n. 2713 del 25/02/2002, Rv. 552496 - 01).

Ne derivava, operativamente, per il giudice, - da un lato, che, dovesse attribuirsi "rilievo preminente alla sua causa reale ed alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali, per cui non (era) decisiva, in caso di negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto" (Sez. 5, Sentenza n. 9541 del 19/04/2013, Rv. 626779 - 01; identicamente Sez. 5, Sentenza n. 3481 del 14/02/2014 (Rv. 630075 - 01);

- dall'altro lato, che "la scelta, compiuta dal legislatore con il D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20, di privilegiare, nella contrapposizione fra 'la intrinseca natura e gli effetti giuridici ed 'il titolo o la forma apparente di essi, il primo termine, unitariamente considerato, implica, assumendo un rilievo di fondo, che gli stessi concetti privatistici sull'autonomia negoziale regrediscano a semplici elementi della fattispecie tributaria";

donde, "ancorchè non potesse prescindersi dall'interpretazione della volontà negoziale secondo i canoni generali, nell'individuazione della materia imponibile (avrebbe dovuto) darsi la preminenza assoluta alla causa reale sull'assetto cartolare, con conseguente tangibilità, sul piano fiscale, delle forme negoziali, in considerazione della funzione antielusiva sottesa alla disposizione in parola, sicchè l'autonomia contrattuale e la rilevanza degli effetti giuridici dei singoli negozi (e non anche di quelli economici, riferiti alla fattispecie globale) restavano necessariamente circoscritti alla regolamentazione formale degli interessi delle parti, perchè altrimenti (avrebbero finito) per sovvertire i detti criteri impositivi" (Sez. 5, Sentenza n. 10273 del 04/05/2007, Rv. 598824 - 01; sostanzialmente negli stessi termini Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 6835 del 19/03/2013, Rv. 626038 - 01).

Nondimeno, come rilevato dalle pronunce evocate in apertura, con particolare riguardo a Sez. 5, n. 2677 del 2022, che ci si consente di riprendere alla lettera, la legge di bilancio previsionale per l'anno 2018, alla

l. n. 205 del 2017 , art. 1 , comma 87, lett. a), è intervenuta (sul D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20) che nella sua attuale formulazione prevede: "L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesi prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Fermo restando il principio basilare di prevalenza della sostanza sulla forma, l'intervento legislativo in questione ha inevitabilmente ristretto l'oggetto dell'interpretazione negoziale al solo atto presentato alla registrazione, ed agli elementi desumibili da quest'ultimo, senza che possano assumere più rilevanza gli elementi evincibili da atti eventualmente ad esso collegati, così come quelli riferibili ad indici esterni o fonti extratestuali.

In merito all'efficacia temporale di quest'ultima disposizione, se dunque applicabile solo per il futuro, ovvero anche agli atti registrati prima della sua entrata in vigore ed ancora in corso di accertamento o "sub iudice", il legislatore è nuovamente intervenuto e alla l. n. 145 del 2018 , art. 1 , comma 1084, la legge di bilancio previsionale per l'anno 2019, ha stabilito che: " la L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lettera a), costituisce interpretazione autentica dell'art. 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 ", palesando la chiara volontà di attribuire portata retroattiva alla riformulazione dell'art. 20, quale effetto normalmente riconducibile alla norma di interpretazione autentica ed alla sua natura prettamente dichiarativa di un significato fin dall'inizio contenuto nella norma interpretata.

Ebbene, la nuova e più ristretta formulazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , applicabile retroattivamente anche ad avvisi emessi precedentemente, impone di procedere alla qualificazione giuridica dell'atto da sottoporre a registrazione limitando l'indagine alla disamina del solo atto presentato, esclusa ogni considerazione di quegli eventuali elementi metatestuali e di collegamento negoziale attraverso i quali sarebbe possibile ricostruire una diversa portata economica dell'operazione.

La legittimità costituzionale di tale riformulazione è stata di recente confermata dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 158 del 21 luglio 2020 . L'intervento normativo, precisa la Corte, "appare finalizzato a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al 'gestum', rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico), senza che possano essere svolte indagini circa effetti ulteriori, salvo che ciò sia espressamente stabilito dalla stessa disciplina del testo unico". Il legislatore ha dunque riaffermato la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, precisando che l'oggetto dell'imposizione deve essere coerente con la struttura di un prelievo sugli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo.

Con sentenza n. 39 del 16 marzo 2021, la Corte costituzionale ha poi rigettato anche la questione di legittimità costituzionale, in rapporto alla Cost., artt. 53 e 3 , del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , come risultante dall'intervento apportato dalla l. n. 205 del 2017 , art. 1 , comma 87, (...).

Tanto premesso, l'autorevole interpretazione offerta dal Giudice delle leggi, all'esito della riscrittura dell'art. 20 cit., impone una rimediazione in senso conforme del precedente orientamento di legittimità (...).

Tornando al caso di specie, la riqualificazione ritenuta dall'Ufficio poggia integralmente su dati extratestuali, come reso evidente dalla ribadita necessità, in entrambi i motivi (che viepiù inammissibilmente mirano ad una riedizione del giudizio di fatto, in violazione dei canoni del controllo di mera legittimità demandato alla Corte di cassazione), di avvincere in una lettura unitaria i contratti posti a fondamento dell'avviso, onde trarne, al di là del loro schema tipico e del loro significato letterale, un complessivo effetto sostanziale coincidente, in ultima analisi, con una cessione d'azienda.

Siffatta operazione interpretativa, tuttavia, per quanto detto, non è più consentita, ponendosi in contrasto con un ormai mutato quadro normativo e giurisprudenziale.

In definitiva, il ricorso va rigettato.

Nulla è a statuirsi sulle spese in difetto di attività processuale degli intimati.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza