

Sentenza del 13/12/2023 n. 34944 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione tributaria regionale (CTR) del Piemonte, con sentenza n. 708/02/21, depositata il 21/09/2021, accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e, per l'effetto, in riforma della sentenza di primo grado, dichiarava legittimo l'avviso di liquidazione che aveva rideterminato l'imposta di registro, con applicazione di sanzioni ed interessi, relativa all'atto di cessione di ramo di azienda e successivo atto ricognitivo intervenuti tra la Itinera Spa (cedente) e la Sitalfa Spa (cessionaria) ed aventi ad oggetto l'attività di manutenzione stradale ed autostradale, estrazione e selezione di inerti, nonché produzione e commercializzazione di conglomerati cementizi, bituminosi e materiali inerti.

In particolare, le parti indicavano in Euro 3.347.740,98 il prezzo della cessione, pari allo sbilancio tra attività e passività dell'azienda ceduta; diversamente l'Agenzia delle Entrate riteneva che ai fini della determinazione del prezzo, si doveva tenere conto anche dell'accollo dei debiti disposto nell'atto di cessione D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , ex artt. 43 e 51.

2. Avverso tale sentenza le contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi.

3. L'Agenzia delle entrate ha depositato controricorso.

4. In prossimità dell'udienza pubblica le ricorrenti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione 1. La Itinera Spa e la Sitalfa Spa con il primo motivo deducono, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 51 , comma 4, art. 23 , comma 4, e art. 43 , comma 2. Le ricorrenti lamentano che la CTR, in violazione delle norme sopra indicate, ha ritenuto le passività relative al ramo di azienda ceduto come un accollo di debito e, dunque, in quanto tale in grado di concorrere alla determinazione del prezzo e, dunque, alla base imponibile di imposta. Al contrario, per effetto delle suindicate disposizioni, il valore del ramo di azienda ceduto doveva determinarsi al netto di tali passività.

2. Con il secondo motivo le ricorrenti lamentano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 23 , non avendo la CTR tenuto conto del fatto che la cessione di ramo di azienda era avvenuta con la pattuizione di corrispettivi distinti per ogni bene e, dunque, questi dovevano essere sottoposti alla singola aliquota per essi prevista e non, come ritenuto dall'Amministrazione finanziaria, applicando quella maggiore tra quelle applicabili.

3. Con il terzo motivo le contribuenti censurano, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la sentenza della CTR per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 e del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 8, per non avere la CTR annullato le sanzioni applicate in fattispecie contraddistinta da norme di non chiara interpretazione.

4. Il primo motivo è inammissibile.

Ed invero, è opinione unanime della giurisprudenza di questa Corte che non rientra nell'ambito applicativo dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa, in quanto tale ricognizione è esterna al tipico vizio di sussunzione di cui allo specifico parametro di censura inerendo, in realtà, ad una valutazione del giudice di merito sottratta al sindacato di legittimità. In tal senso è stato chiarito che la ricognizione erronea, censurabile con il vizio di violazione di legge, così come formulata nel caso di specie, riguarda un'erronea sussunzione della fattispecie concreta alla fattispecie astratta recata da una norma di legge e implica necessariamente un problema interpretativo della stessa norma; l'errore ricognitivo può altresì determinare la falsa applicazione della legge, laddove, pur se nel provvedimento impugnato è esattamente individuata la norma da applicare, ne è poi derivata una qualificazione giuridica impropria (perchè la fattispecie astratta da essa prevista non è idonea a regolarla) oppure una decisione che ne contraddice la corretta interpretazione.

4.2 Orbene, la questione di cui al primo motivo attiene alla eventuale indeducibilità, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, delle passività trasferite con la cessione del ramo d'azienda sul presupposto che le stesse, accolte attraverso la cessione del complesso aziendale, costituiscono una sorta di modalità di pagamento del prezzo, con conseguente loro rilievo, del D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 43, ai fini della formazione della base imponibile rilevante per l'applicazione dell'imposta di registro.

In proposito, la ricorrente lamenta la qualificazione operata nella sentenza impugnata come accollo della clausola contenuta nell'atto di cessione intervenuto tra le parti che disponeva che l'acquirente subentrasse alla cedente "nella proprietà dei beni e nella titolarità di crediti, debiti, contratti e nelle concessioni, autorizzazioni, licenze permessi ove esistenti (...)"; laddove, diversamente, il legislatore nei casi di cessione di azienda non prevede alcun subentro automatico nei debiti del cessionario ex art. 2560 c.c..

Per effetto di tale interpretazione la CTR ha ritenuto il suddetto pagamento come parte del pagamento del prezzo di vendita dell'azienda (D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 21, comma 3, e art. 43, comma 2), così applicando il principio secondo cui "In materia d'imposta di registro relativa a cessione d'azienda, la base imponibile va determinata al lordo dei debiti del cedente che il cessionario si sia accollato quale modalità di pagamento del prezzo" (Cass. n. 23873 del 2015 Rv. 637510 - 01).

4.3 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte Suprema, l'interpretazione di un atto negoziale è tipico accertamento in fatto riservato al giudice di merito, incensurabile in sede di legittimità, se non nell'ipotesi di violazione dei canoni legali di ermeneutica contrattuale, di cui

agli artt. 1362 c.c. e segg., ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, o di omesso esame di un fatto decisivo e oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 (tra altre, Cass. n. 10745 del 2022). Per fare valere una violazione sotto il primo profilo, occorre non solo fare puntuale riferimento alle regole legali d'interpretazione (mediante specifica indicazione dei canoni asseritamente violati ed ai principi in esse contenuti), ma altresì precisare in qual modo e con quali considerazioni il giudice del merito se ne sia discostato; con l'ulteriore conseguenza dell'inammissibilità del motivo di ricorso che si fondi sull'asserita violazione delle norme ermeneutiche o del vizio di motivazione e si risolva, in realtà, nella proposta di una interpretazione diversa (Cass. n. 22536 del 2007 ; n. 10554 del 2010).

Il motivo di ricorso in esame non è rispettoso delle condizioni poste dalla giurisprudenza di legittimità ora illustrate, poichè sotto il vizio di violazione di legge mira, in realtà, a proporre una diversa interpretazione del regolamento contrattuale intervenuto tra le parti, che, in quanto tale, è inammissibile in questa sede.

5. Il secondo motivo non è fondato.

Il D.P.R. n. 131 del 1986 , richiamato art. 51, commi 1 e 4, secondo il quale l'imponibile in caso di cessione d'azienda è costituito dal valore del complesso aziendale (o dal maggiore prezzo convenuto), non impone che tale valore sia pattuito globalmente e non vieta, dunque, alle parti di concordare il corrispettivo in relazione a ciascuno dei diritti congiuntamente trasferiti. In tal caso, la ripresa può ben esser limitata ad uno solo dei predetti diritti, laddove esso sia ritenuto incongruo, in riferimento al relativo valore in comune commercio.

Quanto sopra trova conferma: sia nel D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 23 , comma 1, che, nel prevedere l'applicazione dell'aliquota più elevata nell'ipotesi in cui un'unica disposizione abbia per oggetto più beni o diritti per i quali siano previste aliquote diverse, fa salva la separata tassazione dei cespiti nel caso in cui sia pattuito un corrispettivo distinto; sia nell'ultimo comma del medesimo articolo che, per il caso di cessione d'azienda, precisa che "ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote, le passività si imputano ai diversi beni sia mobili che immobili in proporzione del loro rispettivo valore" in evidente riferimento al caso, fatto salvo dal comma 1, in cui beni del compendio aziendale siano negoziati con autonomi corrispettivi (cfr. Cass. n. 7196 del 2000).

5.1 Alla luce di tali principi, correttamente, l'Amministrazione finanziaria ha provveduto ad applicare l'aliquota più alta (3% secondo l' art. 2 della Tariffa Parte prima del D.P.R. n. 131 del 1986) all'atto in esame, relativa ai beni immobili oggetto di cessione e non quella inferiore (0,50% secondo l' art. 6 della Tariffa Parte Prima del D.P.R. n. 131 del 1986) afferente ai crediti, anch'essi oggetto di cessione con il medesimo atto.

Va, infatti, osservato che nella fattispecie le contribuenti nello stipulare l'atto di cessione del ramo di azienda hanno pattuito un unico complessivo corrispettivo che teneva conto delle diverse voci, attive e passive, del compendio aziendale.

La natura di corrispettivo non può, infatti, diversamente da quanto assunto dalle ricorrenti, essere riferita alla mera valutazione economica dei crediti ceduti e sulla cui base è stato

determinato il prezzo della cessione, essendo di tutta evidenza che tale valutazione ha concorso alla determinazione, unitamente alle altre voci, passive ed attive, dell'unico ed omnicomprensivo corrispettivo.

6. Il terzo motivo non è fondato.

6.1 Questa Corte, con orientamento consolidato, ha affermato che "In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000 , art. 10 , e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 8 , quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, nè a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione".

L'indicata incertezza normativa è la situazione giuridica oggettiva che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, anche di legittimità, che paradossalmente è tenuto anche all'impossibile in forza del principio del divieto del non liquet, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo pur metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito. L'incertezza normativa oggettiva, quindi, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. Lo riconosce espressamente il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , art. 6 , il quale distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza; nel suo comma 2, infatti, esso prevede che "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono (...)", mentre nel suo comma 4 afferma che "L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile".

6.2 Nella specie, non si rinviene la suddetta incertezza, risultando chiara la portata delle norme oggetto di applicazione alla presente fattispecie, così per come sopra riportata ed essendo esse oggetto della indicata consolidata interpretazione giurisprudenziale.

7. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato, con condanna della ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate delle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M. La Corte;

- Rigetta il ricorso.

- Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 5.600,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

- Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Elenco Atti Normativi citati

Codice civile del 16/03/1942

Approvazione del testo del codice civile

Articolo 1362

Intenzione dei contraenti.

- In vigore dal 19 aprile 1942

Articolo 2560

Debiti relativi all'azienda ceduta.

- In vigore dal 19 aprile 1942

Codice procedura civile del 30/01/1941

Codice di procedura civile.

Articolo 360

Art. 360. Sentenze impugnabili e motivi di ricorso.(1)

- In vigore dal 18 ottobre 2022

Legge del 27/07/2000 n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Articolo 10

Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

- In vigore dal 18 gennaio 2024

Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.

Articolo 8

Errore sulla norma tributaria.

- In vigore dal 16 settembre 2022 al 1 gennaio 2027

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Codice procedura civile - Articolo 360-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 2002 n° 115 - Articolo 13-com1 quater

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/04/1986 n° 131 - Articolo 23-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/04/1986 n° 131 - Articolo 23

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/04/1986 n° 131 - Articolo 23-com4

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/04/1986 n° 131 - Articolo 51-com4

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/04/1986 n° 131

Decreto del Presidente della Repubblica del 26/04/1986 n° 131 - Articolo 43-com2

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza