

Sentenza del 16/04/2024 n. 10243 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L' Agenzia delle Entrate propone due motivi di ricorso per la cassazione della su indicata sentenza, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione per maggiore imposta proporzionale (3%) di registro sull'atto notarile 30 novembre 2016 con il quale la società Schenker Italiana Spa cedeva alla DB Cargo Aktiengesellschaft, per il valore di 9.991.419,00 euro, il 100% delle quote da essa possedute nella DB Cargo Italy Srl; ciò previa riqualificazione dell'atto stesso, ex articolo 20 d.P.R. 131/86 , in termini di cessione di azienda.

La Commissione Tributaria Regionale ha, in particolare,

Motivi della decisione - a seguito delle modificazioni, ad effetto retroattivo, apportate all' articolo 20 d.P.R. 131/86 dalle leggi di bilancio 2018 e 2019, la riqualificazione dell'atto ai fini dell'imposta di registro non era più consentita mediante ricorso ad elementi extratestuali ovvero ad atti collegati

- nel caso di specie, invece, "la riqualificazione dell'atto di cessione di quote sociali in atto di cessione di azienda come operata con l'atto accertativo, invero travalica gli elementi desumibili dall'atto medesimo che si fonda su una visione di insieme formata dall'esame di elementi extratestuali e di altri atti collegati a quello assoggettato a tassazione".

Schenker Italiana Spa ha depositato controricorso e memoria.

Motivi della decisione.

par. 2.1 Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate lamenta - ex art.360, co. n.4, cod. proc. civ. - nullità della sentenza per violazione degli articoli 36 e 61 D.Lgs. 546/92 nonché 132 cod. proc. civ. .

Per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato - con motivazione puramente apodittica, e quindi apparente - che la riqualificazione dell' atto in esame aveva avuto riguardo ad elementi extratestuali, ovvero ad atti collegati, così da risultare preclusa dalle modificazioni normative sopravvenute, senza tuttavia indicare quali fossero questi elementi extratestuali o atti collegati, in realtà del tutto inesistenti.

Sotto altro aspetto, la Commissione Tributaria Regionale si era anche sottratta all'obbligo di disciplinare comunque il rapporto tributario dedotto, così da individuare la effettiva rispondenza della maggiore imposizione di registro agli effetti giuridici propri dell'atto.

par. 2.2 Il motivo è infondato.

La decisione della Commissione Tributaria Regionale si fonda su una ratio sinteticamente ma chiaramente indicata, secondo cui: "la riqualificazione dell'atto di cessione di quote sociali in atto di cessione di azienda come operata con l'atto accertativo, invero travalica gli elementi desumibili dall'atto medesimo che si fonda su una visione di insieme formata dall'esame di elementi extratestuali e di altri atti collegati a quello assoggettato a tassazione".

Si tratta di affermazione che si lega alla premessa in diritto, pure univocamente recepita dalla Commissione Tributaria Regionale, nel senso che - dopo le menzionate riforme legislative - l' art. 20 d.P.R. 131/86 non può più legittimare una riqualificazione dell'atto in ragione di elementi extratestuali o di negozi collegati (C.Cost. cit.).

Così facendo, risulta infondato l'assunto di inesistenza ovvero mera apparenza motivazionale, così come inaccoglibile risulta anche quel diverso profilo di censura concernente l'asserito diniego di regolazione del rapporto, dal momento che questa regolazione discendeva de plano dalle suddette affermazioni in fatto ed in diritto; quindi nella direzione della radicale illegittimità dell'avviso di liquidazione che intendeva applicare l'imposta proporzionale di registro su un atto, di cessione totalitaria di quote, che tale imposizione proporzionale non tollerava.

Altro è a dire che la Commissione Tributaria Regionale avrebbe errato nel ritenere che l'avviso in questione si fosse basato su elementi estrinseci e collegati di riqualificazione negoziale, ma ciò non atterrebbe più ad un vizio di motivazione quanto ad un'erronea ricostruzione della fattispecie concreta, eventualmente suscettibile di essere censurata sotto altri profili: vuoi di omesso esame di fatti decisivi (art.360 co. n.5 cod. proc. civ.) , vuoi di travisamento del fatto o della prova (n.4), vuoi ancora di errore revocatorio (art. 395 n.4 cod. proc. civ.).

Tutti rimedi che la ricorrente non ha inteso esperire.

In ogni caso, la questione risulta superata da quanto ora si dirà in ordine alla infondatezza della seconda doglianza sotto il profilo della esclusiva rilevanza qualificatoria degli effetti 'giuridici' dell'atto.

par. 3.1 Con in secondo motivo di ricorso, l'Agenzia delle Entrate deduce - ex art.360, co. n.3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione dell' art. 20 d.P.R. 131/86 .

Contrariamente a quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale, l'Ufficio non aveva affatto proceduto alla riqualificazione sulla base di elementi esterni all'atto ovvero di negozi collegati, essendosi limitato a rilevare la intrinseca natura e gli effetti dell'atto stesso, con ciò addivenendo ad una conclusione in linea con le modificazioni apportate dalla legge di bilancio 2018.

In particolare, emergeva che nel caso di specie non vi era alcuna necessità di ricorrere ad elementi extratestuali o ad atti collegati per riqualificare l'atto come cessione di azienda, in quanto il capitale sociale era stato trasferito con un unico atto, la cui intrinseca natura ed effetti giuridici erano quelli propri della cessione di azienda, a prescindere dalla forma apparente della cessione del capitale.

Tanto che avrebbe dovuto il giudice di merito reputare che una cessione totale delle quote di una società di capitali e del suo intero patrimonio sottenda di per sé l'alienazione della correlativa azienda, in quanto complesso di beni organizzati funzionalmente per l'esercizio dell'attività economica imprenditoriale.

Il fatto che nella specie si trattasse di riqualificazione 'per intrinseco' privava altresì di ogni rilevanza le sopravvenute pronunce della Corte Costituzionale sull'articolo 20 in esame (sent.nn.158/20 e 39/21).

par. 3.2 Il motivo è infondato.

Con esso si censura la sentenza della Commissione Tributaria Regionale là dove quest'ultima non avrebbe considerato, così erroneamente applicando l'art. 20 cit., che - indipendentemente dal fatto che la riqualificazione negoziale procedesse qui per estrinseco (come da essa sostenuto), piuttosto che per intrinseco (come affermato dall'Agenzia) - la cessione totalitaria di quote emergente dall'atto produceva comunque effetti giuridici corrispondenti alla cessione aziendale.

Orbene, questa impostazione censoria (appunto basata esclusivamente sull'individuazione degli effetti dell'atto, ormai accantonata la metodologia qualificatoria per elementi extratestuali e negozi collegati) esime dal ripercorrere analiticamente in questa sede la su richiamata evoluzione interpretativa sul punto specifico dell'estrinseco, come noto segnata da interventi del legislatore, del giudice delle leggi ed anche da ormai numerosissimi arresti di questa corte di legittimità (tra le tante, Cass. n. 24941 del 2023 ; Cass. n. 33368 del 2023 ; Cass. n. 34955 del 2023).

Conviene invece che ci si soffermi sull'affermazione con la quale la ricorrente Agenzia delle Entrate insiste sul fatto che in sede di riqualificazione, anche solo per intrinseco, dell'atto di cessione totalitaria delle quote in questione, emergerebbe comunque un risultato in tutto corrispondente a quello di cessione aziendale, e come tale tassabile in misura proporzionale.

Ora, fermo restando che nella lettera e nella ratio dell' art. 20 Tur ("L'imposta deve essere 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") sopravvive in effetti il basilare principio di prevalenza della sostanza sulla forma (e sul nomen attribuito dalle parti all'atto), va tuttavia considerato che questa prevalenza deve comunque originare (si è detto, per intrinseco vertendosi, de jure condito, di 'imposta d'atto') dalla valutazione degli "effetti giuridici" e non economici dell'atto medesimo.

E sia sulla esclusiva rilevanza ex art. 20 - in generale - degli effetti giuridici, sia sul fatto che - in particolare - sul piano appunto di questi effetti, quelli di trasferimento aziendale e di cessione totalitaria di quote sono negozi diversi e non riqualificabili il primo nel secondo, basterà richiamare la più recente giurisprudenza di legittimità che ha dato conto del mutato quadro applicativo.

Si è così affermato (Cass. n. 2677/22 , con richiami) che: "In tema di imposta di registro, l' art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 - nella formulazione successiva alla l. n. 205 del 2017 cui, ai sensi dell' art. 1 , comma 1084, della l. n. 145 del 2018 , va riconosciuta efficacia retroattiva (norme ritenute esenti da profili di illegittimità dalla Corte Costituzionale, rispettivamente, con sentenze n. 158 del 21 luglio 2020 e n. 39 del 16 marzo 2021) - deve essere inteso nel senso che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività di qualificazione degli atti negoziali, deve attenersi alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extra-testuali e gli atti, pur collegati, ma privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, salve le diverse ipotesi espressamente regolate.(Nella specie, 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 conferitala)".

Così si è osservato in Cass. 34917/23 che l'espedito riqualificatorio costituito dalla valorizzazione a fini tributari della causa 'reale' o 'concreta' del negozio (vale a dire, in sostanza, dei suoi effetti 'economici') è stato superato - salva la peculiare ipotesi dell'abuso, qui neppure dedotta - proprio dalla Corte Costituzionale, la quale ha avuto modo di osservare (sent. 158/20 cit.) che una siffatta valorizzazione non appare coerente con la sopravvenuta introduzione nell'ordinamento dell' articolo 10 bis della legge 212 del 2000 , poiché "consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di 'indebiti' vantaggi fiscali e di operazioni 'prive di sostanza economicaprecludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)".

In modo tale che l'opera di classificazione e qualificazione negoziale deve essere finalizzata all'individuazione del regime di imposizione applicabile all'atto tenuto conto, da un lato, della sua intrinseca natura e dei suoi effetti giuridici (non economici) e, dall'altro, della sua atomistica ed autosufficiente analisi.

Risultando in ciò insuperabile (Cass. da ultimo cit.) il fatto che "la cessione della partecipazione societaria, (...) non è produttiva degli effetti giuridici propri della cessione aziendale (...), discostandosene quanto ad estraneità di istituti tipici (v. artt. 2556 segg., 2112 cod. civ.)".

Dunque - anche in linea con quanto desumibile dalla Relazione illustrativa all' art. 1 co. 87 l. 205/17 in ordine al reale intendimento del legislatore - il diverso oggetto del trasferimento (la partecipazione sociale in un caso, il compendio di beni organizzati ex art. 2555 cod. civ. dall'altro) nonché la diversa disciplina al quale tale oggetto è sotto vari profili sottoposto, anche mediante la previsione di istituti dedicati e caratterizzanti (la successione nei crediti-debiti e nei contratti; la responsabilità per i debiti aziendali; il divieto di concorrenza; il trasferimento delle posizioni lavorative ecc...) bastano a denotare la giuridica non assimilabilità, ex art. 20, della cessione aziendale a quella della partecipazione sociale, per quanto totalitaria; quest'ultima attribuita non di un compendio organizzato, quanto di un vero e proprio status (di socio) e del resto

assoggettata ex lege ad imposta di registro in misura fissa (art. 11 tariffa parte prima all. d.P.R. 131/86) anche in ragione di vincoli unionali.

Già si era osservato in Cass. n. 24647/21 che: "come ribadito anche dalla Consulta, non (si) deve ricercare pertanto un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando - come nel caso di specie - lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare; 2.24. infatti, ancorché da un punto di vista economico si possa ipotizzare che la situazione di chi ceda l'azienda sia la medesima di chi cede l'intera partecipazione, posto che in entrambi i casi si "monetizza" il complesso di beni aziendali, si deve riconoscere che dal punto di vista giuridico le situazioni sono assolutamente diverse;

2.25. così posta la questione, pertanto, priva di rilievo risulta la ricerca delle ragioni economiche giustificatrici dell'operazione in quanto, una volta riconosciuto, alla luce dei principi innanzi enunciati, che ci si trova di fronte ad un caso di cessione di partecipazioni societarie (come nella fattispecie in esame ritenuto dall'Agenzia delle Entrate), pur a fronte del preventivo conferimento nel patrimonio della società del ramo d'azienda oggetto di rilievo da parte dell'Erario, non è richiesta alcuna valutazione circa l'esistenza o meno di valide ragioni economiche atte a giustificare l'operazione medesima, per come strutturata, né tantomeno incombe sull'Ufficio alcun onere probatorio al riguardo".

Il che ha trovato, da ultimo, ulteriore riscontro nell'assunto (Cass.n.7495/24) per cui: "(...) dovendo sempre darsi la prevalenza agli effetti giuridici sugli effetti economici del singolo atto. Pertanto, dovendo essere considerati soltanto gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, così come da esso desumibili, non può assumere rilevanza lo scopo economico perseguito dalle parti, quand'anche fosse quello di acquistare in via indiretta l'azienda della società compravenduta", con affermazione del seguente principio di diritto: "Anche in caso di cessione totalitaria della partecipazione al capitale di una società di persone o di capitali, l'imposta di registro deve essere sempre liquidata in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della tariffa - parte prima allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , essendo preclusa all'amministrazione finanziaria - in assenza di elementi extratestuali o atti collegati - la riqualificazione della fattispecie nei termini di cessione indiretta di azienda, in forza dell' art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (nel testo novellato dall' art. 1 , comma 87, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 , secondo l'interpretazione autentica dell' art. 1 , comma 1084, della legge 30 dicembre 2018 n. 145), restando estraneo a tale contratto, in coerenza con la sua "intrinseca natura" ed i suoi "effetti giuridici", il trasferimento dell'azienda appartenente alla società di persone o di capitali".

par. 4. Ne segue il rigetto del ricorso.

Le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, vanno poste a carico dell'Agenzia delle Entrate ricorrente, anche in considerazione della coltivazione dell'impugnativa pur dopo il consolidarsi del su riportato orientamento interpretativo costituzionale e di legittimità. Orientamento al quale la stessa Amministrazione ha in altri casi mostrato di aderire, tanto in sede di interpello (v. risposta n. 371 del 17.9.2020 : "Si ritiene, infatti, che la complessiva operazione descritta, comprendente la cessione di quote sociali preceduta dal conferimento del ramo d'azienda, non possa essere tassata alla stregua di una cessione d'azienda unitaria sulla

base del disposto dell' articolo 20 del T.U.R. , così come modificato dalla Legge di bilancio 2018"), quanto con l'autoannullamento di atti impositivi del tutto sovrapponibili a quello qui dedotto.

P.Q.M. La Corte

- rigetta il ricorso;

- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità, che liquida in euro 10.000,00, oltre euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario ed accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza