

Sentenza del 21/05/2024 n. 14031 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

A.A. e, con successivo ricorso, B.B. e C.C., in quanto esercente la potestà genitoriale di D.D., rispettivamente, con tre e con due articolati motivi d'impugnazione chiedono la cassazione della sentenza n. 1567/2020, depositata in data 10/6/2020, con cui la Commissione tributaria regionale del Lazio ha confermato la decisione della Commissione tributaria provinciale di Roma (sentenza n. 3284/2019), favorevole all'erario ed appellata dai contribuenti.

La vicenda trae origine dalla impugnazione, respinta in prime cure, dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, avendo i contribuenti contestato, sotto vari profili, la legittimità della qualificazione, ex art. 20 , d.P.R. n. 131 del 1986 , come cessione di azienda, dell'operazione posta in essere, in data 27/6/2014, con atto registrato in data 8/7/2014, con il quale il B.B., parte venditrice, trasferiva al A.A., parte acquirente, la quota rappresentante il 100% del capitale sociale di Azienda Agricola Vaccareccia Srl, gravata da pegno, per il dichiarato prezzo di euro 1.686.269,00.

La Commissione tributaria regionale del Lazio, con la sentenza oggi impugnata, ha respinto gli appelli (poi riuniti) coi quali i contribuenti avevano censurato la sentenza di primo grado, motivando che l' art. 20 , d.P.R. n. 131 del 1986 , come autenticamente interpretato dal legislatore con le legge di bilancio 2018, riconosce all'Ufficio il potere di attribuire una diversa natura giuridica all'atto proposto per la registrazione, ma solo sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo e non più utilizzando elementi extratestuali o diversi atti ad esso collegati e che, nel caso esaminato, legittimamente "l'Agenzia delle Entrate ha considerato l'avvenuta cessione della (totalità) delle quote rappresentative dell'intero capitale sociale dell'azienda agricola Vaccare(cci)a da equipararsi, ai fini della tassazione de qua, ad un vero e proprio conferimento di azienda e non come un mero trasferimento di quote della stessa." Ha aggiunto il giudice di appello che "(i)l contratto di cessione totalitaria delle quote di una società è dunque assimilabile, ai fini dell'imposta di registro, al contratto di cessione dell'azienda sociale, senza che al riguardo sia necessario che l'Agenzia delle entrate fornisca in giudizio la "prova certa dell'intento elusivo".

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Col primo motivo il ricorrente A.A. deduce, in relazione all' art. 360 cod.proc.civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 20 , d.P.R. n. 131 del 1986 , 1, comma 87, l. n. 205 del 2017 (Legge di Bilancio 2018), nonché dell'art. 11 della Tariffa, parte prima, d.P.R. n. 131 del 1986 , poiché il richiamato art. 20, anche nella nuova formulazione, non esclude il limite all'attività riqualificatoria rappresentato dal principio secondo cui, quando l'ordinamento prevede forme giuridiche alternative per i risultati pratici perseguibili, l'Amministrazione finanziaria non può sostituire una forma giuridica legittima, scelta dalle parti, con un'altra, soltanto perché ha un onere fiscale maggiore, a meno che l'Ufficio non dimostri una situazione di concreto abuso ex art. 10 bis della l. n 212 del 2000 .

Col secondo motivo deduce in relazione all' art. 360 cod.proc.civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 10 bis, l. n. 212 del 200, 53 bis, d.P.R. n. 131 del 1986 , e delle norme che disciplinano l'abuso del diritto o l'elusione fiscale, neppure invocato ed allegato dall'Ufficio, che non ricorre nell'ipotesi di mero vantaggio fiscale.

Col terzo motivo deduce, in relazione all' art. 360 cod.proc.civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione dell' art. 7 , l.n.212 del 2000 e delle norme che impongono all'Amministrazione finanziaria, con riferimento ai presupposti di fatto e di diritto, la riqualificazione dell'atto presentato alla registrazione, ed invece nell'avviso impugnato si limita ad operare una apodittica assimilazione della fattispecie negoziale della cessione totalitaria delle quote sociali alla cessione d'azienda.

Col primo motivo il ricorrente B.B. deduce, in relazione all' art. 360 cod.proc.civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 20 e 53 , d.P.R. n. 131 del 1986 , 7 e 7 bis, l. n. 212 del 2000 , poiché, diversamente da quanto ritenuto dal giudice di appello, la cessione totalitaria delle quote di una società costituisce un atto tipico previsto dall'ordinamento che produce effetti sostanziali giuridici diversi da quelli della cessione d'azienda, né la motivazione dell'avviso di liquidazione fa cenno all'elusione fiscale.

Col secondo motivo deduce, in relazione all' art. 360 cod.proc.civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione dell' art.91 cod.proc.civ., in quanto la disposizione sulle spese processuali non era applicabile poiché l'Agenzia si era costituita in giudizio con propri funzionari, senza avvalersi della difesa tecnica.

Va, preliminarmente, ricordato (Cass. n. 27680/2021) che "il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e perciò, nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il controricorso. Tuttavia, quest'ultima modalità non può considerarsi essenziale, per cui ogni ricorso successivo al primo si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorché proposto con atto a sé stante, in ricorso incidentale, la cui ammissibilità è condizionata al rispetto del termine di quaranta giorni (venti più venti) risultante dal combinato disposto degli artt. 370 e 371 cod.proc.civ., indipendentemente dai termini (l'abbreviato e l'annuale) di impugnazione in astratto operativi. Detto termine decorre dall'ultima notificazione dell'impugnazione principale nel caso in cui tale impugnazione sia stata notificata anche alla parte che propone l'impugnazione incidentale".

Le censure veicolate con i due ricorsi, che possono essere esaminate congiuntamente, sono fondate, ad eccezione della censura sul regolamento delle spese processuali, oggetto del secondo motivo del ricorso proposto dal B.B., che resta conseguentemente assorbita.

La tecnica motivazionale della CTR, caratterizzata da estrema sinteticità, riprende un iter logico-giuridico, per quanto concerne la qualificazione della "cessione di quote" societarie (negoziato posto in essere alle parti ed oggetto di tassazione) in "cessione d'azienda", fondato sull' art. 20 , d.P.R. n. 131 del 1986 .

L'indirizzo interpretativo della disposizione è quello secondo cui l'Amministrazione sarebbe legittimata a disconoscere, agli effetti tributari, gli effetti civili tipici degli atti o negozi posti in essere dalle parti contraenti, ogni qual volta tali effetti non appaiono conformi alla "causa reale" dell'operazione economica realizzata e, dunque, prescindendo dal nomen iuris attribuito all'atto, in applicazione del principio giurisprudenziale della "prevalenza della sostanza sulla forma".

Tale impostazione, fondata sulla valorizzazione dell'art. 20 citato come norma generale antielusiva, non appare più percorribile, perché in contrasto con la più recente elaborazione giurisprudenziale di legittimità e con le sentenze della Corte Costituzionale n. 158/2020 e n. 39/2021 , in tema d'interpretazione del novellato art. 20 , d.P.R. n. 131 del 1986 (da ultimo, sul tema per cui è causa, Cass. n. 34955/2023 ; n. 34917/2023).

Non può revocarsi in dubbio che l'Amministrazione finanziaria, in forza di tale disposizione, non sia affatto tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti, ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso art. 20 fa riferimento.

Tale attività qualificatoria, tuttavia, non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, mediante l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta dai contraenti e comportante, per di più, effetti giuridici differenti, in ragione - per quanto è dato leggere nel controricorso dell'Agenzia delle Entrate - di una assai opinabile equivalenza economica tra la cessione totalitaria di quote societarie e la cessione di azienda e della circostanza che "si verifichi la situazione in cui proprio l'indebito risparmio di imposta costituisca l'effetto realmente voluto dalle parti contraenti (v in tal senso Cass. n. 4406/18)".

Il giudice di merito, cui spetta vagliare la corretta interpretazione dei negozi giuridici, avrebbe dovuto analizzare le ragioni dell'accertamento dell'Ufficio, relativamente alla operata qualificazione dell'atto tassato, escludendo ovvero affermando la decisività di talune pattuizioni, laddove in grado di snaturare l'essenza del tipo contrattuale adottato dalle parti.

Così posta la questione, va pure considerato che chi aliena un'azienda soggiace ad una peculiare disciplina legale perché, ad esempio, ha l'obbligo di astenersi dall'intraprendere una nuova attività imprenditoriale che si ponga in concorrenza con l'azienda ceduta per oggetto o ubicazione (art. 2557 cod. civ.) e, nel contempo, cede all'acquirente crediti, debiti e rapporti contrattuali inerenti all'azienda ceduta ed all'impresa con essa esercitata (artt. 2558 , 2559 , 2560 e 2112 cod. civ.) e neppure è liberato dei debiti anteriori al trasferimento se i creditori non vi abbiano acconsentito.

Con la compravendita delle quote societarie (art. 2479 cod. civ.), invece, il cessionario continua, naturalmente, l'attività della società in cui è subentrato come socio ed esercitando i relativi diritti, mentre i debiti della società gravano su di essa, con totale liberazione del soggetto che ha ceduto la partecipazione, anche senza il consenso dei creditori.

Significativo appare, anche, il peculiare regime di responsabilità solidale del cessionario dell'azienda o del ramo d'azienda, per i debiti tributari concernenti le annualità pregresse, dettato dall' art. 14 , D.Lgs. n. 472 del 1997 .

Absolutamente privo di rilievo è il riferimento, contenuto nella sentenza della CTR del Lazio, all'assimilabilità della vendita dell'intero capitale sociale "ad un vero e proprio conferimento di azienda", in quanto "entrambi i contratti tendono (...) a realizzare l'effetto giuridico del (e trovano la loro causa concreta nel) trasferimento dei poteri di godimento e disposizione dell'azienda sociale da un gruppo di soggetti (i partecipanti alla società che cedono le loro quote) ad un altro soggetto (o gruppo di soggetti (l'acquirente, o gli acquirenti, della totalità delle quote sociali))."

L'affermazione del giudice tributario di secondo grado, al più, individua le ragioni economiche e commerciali che hanno determinato la cessione oggetto di causa, in relazione all'interesse perseguito dall'alienante di "monetizzare" il valore del complesso dei beni aziendali, aspetto che, per quanto detto, perde di rilievo nel momento in cui i contraenti hanno scelto di adottare, anche in vista di un risparmio fiscale, un tipo negoziale in luogo di un altro, diverso anche negli effetti giuridici.

Come ribadito dalla Consulta, non si deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto, tanto più se, come nel caso di specie, tale effetto è quello del negozio tipico prescelto (trasferimento della proprietà di quote societarie contro prezzo), in assenza di clausole che ne abbiano modificato la tipicità codicistica.

L'Ufficio, infatti, non indica nell'avviso impugnato (prodotto in giudizio in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione) quali sarebbero gli elementi del regolamento negoziale adottato dalle parti che ne avrebbero immutato la sostanza, facendone scaturire effetti giuridici diversi (e non economici), equivalenti a quelli del trasferimento d'azienda (v. artt. 2556 e ss. gg. cod. civ.), suscettibili di una differente e più onerosa imposizione tributaria, tant'è che neppure la sentenza della CTR ne parla.

L'Ufficio, invece, si limita ad affermare, apoditticamente, che le parti contraenti sarebbero state mosse dal comune intento "di dissimulare l'avvenuta cessione di azienda per la quale è dovuta imposta proporzionale di registro, in luogo di quella assolta in misura fissa sull'atto di vendita di quote."

Ed allora, come la Corte (Cass. n. 10688/2021) ha avuto modo di precisare, "(i)n conclusione, se una diversa lettura dell' art. 20 , d.p.r. n. 131 del 1986 , così come risulta autenticamente interpretato dal Legislatore, non appare più consentita dopo la sentenza n. 158/2020 della Corte Costituzionale , ciò non di meno il ricordato principio giurisprudenziale della "prevalenza della sostanza sulla forma" può sempre essere fatto valere dall'Amministrazione finanziaria, sia pure entro i limiti imposti all'attività ermeneutica dalla richiamata disposizione, mentre ove ricorra

l'abuso del diritto, mediante l'applicazione dell' art. 10 bis dello Statuto del Contribuente , stante l'espresso richiamo contenuto nell' art. 53 bis , d.p.r. n. 131 del 1986 , che richiede, per superare la qualificazione formale dell'atto, la prova dell'illegittimo risparmio fiscale, oltre che il rispetto delle garanzie procedurali di cui si è in precedenza detto."

Conseguentemente, la sentenza impugnata va cassata e la causa, non necessitando di ulteriori accertamenti in fatto, può essere decisa con l'accoglimento degli originari ricorsi dei contribuenti.

Sussistono giustificate ragioni, avuto riguardo all'orientamento giurisprudenziale al tempo uniforme nonché ai successivi interventi del legislatore ed alle richiamate pronunce della Consulta, per disporre la compensazione delle spese dei giudizi di merito ed invece la condanna in favore del A.A. e dei Omissis-Omissis, secondo soccombenza, di quelle del giudizio di legittimità, che sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo, secondo e terzo motivo del ricorso principale ed il primo del ricorso incidentale, dichiara assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata in relazione ai mezzi accolti e decidendo la causa nel merito, accoglie gli originari ricorsi dei contribuenti. Dichiara compensate tra le parti le spese dei giudizi di merito e condanna la controricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che in favore di ciascuna parte ricorrente liquida in euro 4.000,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma il 13 febbraio 2024.

Depositata in Cancelleria il 21 maggio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza