

Sentenza del 26/06/2024 n. 17639 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Con sentenza n. 1609, depositata il 18 settembre 2018, la Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello proposto dalle parti, odierne ricorrenti, così integralmente confermando la decisione di prime cure che - pronunciando su di un avviso di rettifica e liquidazione (n. (Omissis)) dell'imposta di registro dovuta dalle due società contribuenti in relazione alla registrazione di ufficio di un contratto verbale di cessione di ramo di azienda perfezionatosi tra le parti il 13 ottobre 2011 - aveva parzialmente accolto il ricorso, così rideterminando la base imponibile del tributo (quantificata in complessivi Euro 6.343.334,73, secondo valore venale dei beni ceduti ed avviamento) dietro riduzione nell'importo di Euro 1.900.000,00 del valore di avviamento (nell'atto impositivo determinato in Euro 2.218.258,08).

1.1 - A fondamento del decisum, e per quel che qui (ancora) rileva, il giudice del gravame ha ritenuto che:

- legittimamente l'amministrazione aveva annullato d'ufficio un precedente avviso di liquidazione, così facendo ricorso al potere di autotutela cd. sostitutiva, in quanto il nuovo avviso di liquidazione era stato emesso sulla base di una mera rivalutazione dei dati già posti a fondamento dell'originario atto impositivo - senza introduzione, dunque, di nuovi e sopravvenuti elementi, - dati che erano già a conoscenza delle contribuenti, così che non sussisteva nemmeno il dedotto difetto di motivazione dell'atto;

- del pari legittimamente l'amministrazione aveva qualificato l'atto, sottoposto a tassazione, in termini di cessione di azienda, in quanto, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , doveva aversi riguardo alla causa reale dell'atto ed agli interessi effettivamente perseguiti dalle parti, secondo dicta della giurisprudenza di legittimità dovendosi, perciò, ritenere legittima la relativa riqualificazione, qual operata dall'amministrazione, in fattispecie (cd. a spezzatino, ed a formazione progressiva) connotata da una pluralità di operazioni finalizzate alla cessione di un ramo aziendale, ed in esito alla quale la cessionaria aveva conseguito i principali beni dell'azienda ceduta, oltreché "attrezzature, materiali, personale e avviamento";

- andava condivisa, altresì, la conclusione cui il giudice del primo grado era pervenuto in punto di determinazione del valore di avviamento dell'azienda, considerato che - secondo dicta della giurisprudenza di legittimità - era stata data applicazione alla presunzione di redditività correlata ai criteri di computo posti dal D.P.R. 31 luglio 1996, n. 460 , art. 2 , comma 4, che era stato, per di più, applicato il moltiplicatore previsto in detta disposizione nella più bassa misura (pari a 2), e che lo stesso motivo di appello non recava specifiche censure sul punto;

- dal carattere pienamente sostitutivo dell'avviso di liquidazione impugnato conseguiva, altresì, che il diritto al rimborso di quanto versato in relazione al precedente avviso di liquidazione non poteva essere dedotto in giudizio ma andava perseguito sulla base di specifica istanza di rimborso.

2. - Hi - Tek Office Srl e New Time Srl ricorrono per la cassazione della sentenza sulla base di quattro motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione 1. - Il ricorso è articolato sui seguenti motivi:

1.1 - il primo motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., espone la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , deducendo le ricorrenti che - avuto riguardo alla riformulazione di detta disposizione, ad opera della L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), ed al successivo intervento del legislatore che, con la L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084, ne aveva precisato la portata in termini di interpretazione autentica dell'art. 20, cit. - ai fini della riqualificazione dell'atto, registrato di ufficio, il giudice del merito non avrebbe potuto prendere in considerazione la pluralità delle operazioni (in tesi) finalizzate alla cessione (cd. a spezzatino) del ramo aziendale, diversamente rilevando (solo) gli effetti giuridici del contratto (verbale) concluso tra le parti, e senz'alcuna considerazione di elementi extratestuali ovvero degli atti collegati;

1.2 - col secondo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., le ricorrenti denunciano violazione e falsa applicazione di legge con riferimento alla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 7 , ed al D.L. 30 settembre 1994, n. 564 , art. 2-quater , conv. in L. 30 novembre 1994, n. 656 , assumendo che - siccome il potere di autotutela cd. sostitutiva esercitato con correzione dell'oggetto dell'imposizione, e dunque nel merito della pretesa impositiva piuttosto che in emenda di vizi formali - il giudice del gravame avrebbe dovuto rilevare la violazione del principio di unicità dell'accertamento con conseguente abuso del potere di annullamento in autotutela sostitutiva;

1.3 - il terzo motivo, sempre ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 53 , assumendo le ricorrenti che - a fronte degli obiettivi contenuti della pronuncia resa dal primo giudice, e del contenuto del motivo di appello che esponeva la contestazione del "criterio della redditività del ramo di azienda, ... (del) coefficiente di moltiplicazione di 2,5 adottato dall'Amministrazione finanziaria" - illegittimamente il giudice del gravame aveva ritenuto il difetto di specificità dell'appello né aveva rilevato che la rideterminazione del valore di avviamento si fondava su di un giudizio equitativo;

1.4 - il quarto motivo, formulato ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., reca la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., deducendo le ricorrenti che - nel rilevare l'improponibilità in giudizio della domanda di rimborso - il giudice del gravame aveva, in effetti, omesso di pronunciare sulla domanda principale proposta in giudizio, e riproposta quale motivo di appello avverso la decisione di prime cure; domanda,

questa, con la quale si era censurata l'illegittimità della nuova irrogazione della sanzione - operata con l'avviso di liquidazione sostitutivo di quello originariamente emesso - sia perché le sanzioni (già) irrogate erano state definite in via agevolata, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 , art. 17 , comma 2, sia in quanto insussistente lo stesso presupposto della sanzione applicata con riferimento ad una (insussistente) dichiarazione di valore (in tesi insufficiente; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 71).

2. - Il primo motivo di ricorso è fondato, e va accolto, per quanto di ragione.

Occorre premettere, al riguardo, che, in base al principio iura novit curia, la Corte può individuare d'ufficio i profili di diritto rilevanti per decidere le questioni sottoposte con i motivi di impugnazione in quanto, nell'esercizio del potere di qualificazione giuridica dei fatti, la Corte di cassazione può ritenere fondata la questione sollevata dal ricorso e, così, accoglierla, per una ragione di diritto anche diversa da quella prospettata dal ricorrente, purché la riqualificazione operata sulla base dei fatti per come accertati nelle fasi di merito, fermo restando, peraltro, che l'esercizio del potere di qualificazione non deve inoltre confliggere con il principio del monopolio della parte nell'esercizio della domanda e delle eccezioni in senso stretto (Cass., 5 ottobre 2021, n. 26991 ; Cass., 13 ottobre 2020, n. 22037 ; Cass., 28 luglio 2017, n. 18775 ; Cass., 24 luglio 2014, n. 16867 ; Cass., 14 febbraio 2014, n. 3437 ; Cass., 22 marzo 2007, n. 6935 ; Cass., 29 settembre 2005, n. 19132).

Per di più, la Corte ha rimarcato che la forza degli effetti stabiliti dall' art. 2909 cod. civ. opera soltanto rispetto alle questioni su cui il provvedimento giurisdizionale si sia soffermato e non rispetto a statuizioni meramente apodittiche (v. Cass., 7 dicembre 2021, n. 38767 ; Cass. Sez. U., 2 dicembre 2016, n. 24646 ; v., altresì, Cass., 20 marzo 2014, n. 6543 ; Cass., 25 novembre 2010, n. 23918 ; Cass., 6 agosto 2009, n. 18041); nonché che il giudicato interno non si determina sul fatto ma su una statuizione minima della sentenza, costituita dalla sequenza rappresentata da fatto, norma ed effetto (Cass., 19 ottobre 2022, n. 30728).

3. - Tanto premesso va, quindi, rilevato che il giudice del gravame ha definito la lite contestata - in relazione al presupposto impositivo che, nella fattispecie, viene in effetti in considerazione - operandone la qualificazione su di una disposizione (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20) che, per un verso, risulta malamente applicata e che, per il restante, non può ritenersi conferente con la causa petendi dell'atto impositivo che - come lo stesso giudice del merito rileva - si connette alla fattispecie di un contratto verbale di cessione di azienda oggetto di registrazione di ufficio (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 15 , comma 1, lett. d)).

3.1 - Sotto il primo versante, difatti, la qualificazione operata risulta illegittima in relazione, innanzitutto, alla riformulazione dell'art. 20, cit., ad opera della L. 27 dicembre 2017, n. 205 , art. 1 , comma 87, lett. a), - secondo il cui disposto "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 medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi." - ed al successivo intervento legislativo che detta disposizione ha qualificato

in termini di "interpretazione autentica del testo unico di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 20 , comma 1." (L. 30 dicembre 2018, n. 145 , art. 1 , comma 1084).

Disposizioni, queste, la cui legittimità costituzionale è stata riconosciuta dal Giudice delle Leggi (v. Corte Cost., 21 luglio 2020, n. 158 ; Corte Cost. 16 marzo 2021, n. 39) ed alla cui stregua questa Corte ha rimarcato che il ricordato principio giurisprudenziale del rilievo preminente da attribuire alla "causa reale" del negozio, ovvero alla regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti (cd. prevalenza della sostanza sulla forma), può continuare ad essere fatto valere dall'amministrazione - con riferimento agli effetti giuridici dell'atto presentato per la registrazione - seppur nei (più ristretti) limiti della unicità del dato documentale (instrumentum) che non consente più la considerazione di elementi extra-testuali ovvero di atti collegati, e che impone un'interpretazione ab intrinseco del gestum (v. Cass., 28 gennaio 2022, n. 2677 ; Cass., 22 aprile 2021, n. 10688 ; Cass., 1 aprile 2021, n. 9065); nonché che la funzione antielusiva deve essere fatta valere dietro applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 10-bis (Cass., 22 aprile 2021, n. 10688, cit.; v. altresì, in motivazione, Cass., 20 luglio 2023, n. 21535).

3.2 - Sotto, invece, il secondo versante, sta di fatto che, per come assumono le parti ricorrenti - e per come risulta dalle stesse pronunce dei giudici di merito - la fattispecie impositiva è stata fondata sulla registrazione di ufficio di un contratto verbale di cessione di azienda, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , art. 15 , comma 1, lett. b), alla cui stregua la registrazione di siffatti contratti verbali "è eseguita d'ufficio, previa riscossione dell'imposta dovuta:... d)... quando, in difetto di prova diretta, la loro esistenza risulti, continuando nello stesso locale o in parte di esso la stessa attività commerciale, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna o nella titolarità dell'esercizio ovvero da altre presunzioni gravi, precise e concordanti".

Ed è (del tutto) evidente che la fattispecie, così delineata, ha un suo autonomo presupposto che, per un verso, è (logicamente) inconciliabile con i criteri di interpretazione previsti a riguardo di un atto presentato per la registrazione (art. 20, cit.) - ché, se il contratto è concluso verbis, non può sussistere né il dato documentale (instrumentum) né il gestum (che non consente più la considerazione di elementi extra-testuali ovvero di atti collegati, e che impone un'interpretazione ab intrinseco) - e che, per il restante, impone una verifica strettamente consequenziale ai dati (di presunzione) che la sopra riportata disposizione correla al potere di registrazione di ufficio di un contratto verbale di cessione di azienda.

3.3 - Come, poi, rimarcato dalla Corte, la registrazione di ufficio - oltrechè la prova diretta della cessione, qual in ipotesi correlabile al riscontro documentale della cessione (già) perfezionatasi verbis - presuppone che della cessione di azienda venga fornita prova (indiretta) "fondata sulla presunzione legale (art. 2728 c.c.) data da cambiamenti relativi alla ditta, all'insegna o alla titolarità dell'esercizio dell'impresa nonostante la continuazione della medesima attività commerciale nello stesso locale (o in parte di esso) oppure - senza che la stabile permanenza dei beni strumentali nei locali originari dell'impresa costituisca presupposto imprescindibile per il riconoscimento di un effettivo trasferimento della titolarità dell'azienda -... desunta da indizi, connotati dai requisiti di gravità, precisione e concordanza (ex art. 2729 c.c.), come tali idonei a

dimostrare il trasferimento del complesso aziendale anche in caso di continuazione dell'impresa da parte del cessionario in altri locali" (Cass., 15 luglio 2022, n. 22327).

3.3.1 - Difatti, con consolidato orientamento interpretativo, la Corte ha statuito che deve qualificarsi quale cessione di azienda la cessione di beni strumentali, atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di impresa, mentre la cessione di singoli beni, inidonei di per sé ad integrare la potenzialità produttiva propria dell'impresa, deve essere assoggettata ad IVA; ai fini dell'assoggettamento all'imposta di registro non si richiede che l'esercizio dell'impresa sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, nè è esclusa la cessione d'azienda per il fatto che non risultino cedute anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali (Cass., 17 novembre 2017, n. 27290 ; Cass., 22 gennaio 2013, n. 1405 ; Cass., 19 novembre 2007, n. 23857 ; Cass., 25 gennaio 2002, n. 897 ; Cass., 28 aprile 1998, n. 4319).

Così che può rientrare nella fattispecie della cessione di azienda anche una sola parte dei beni ceduti che, pur non comprendendo tutti quelli che appartenevano all'azienda oggetto di cessione, abbia tuttavia mantenuto un'organizzazione autonoma idonea a consentire di esercitare un'attività d'impresa, seppur con inevitabili integrazioni che il cessionario abbia dovuto porre in essere (Cass., 15 luglio 2022, n. 22327 , cit.; Cass., 8 maggio 2013, n. 10740).

3.4 - In un siffatto contesto regolatorio, il giudice del gravame avrebbe dovuto, per l'appunto, accertare - piuttosto che la cessione di azienda era conseguita da una pluralità di atti tra di loro collegati, secondo una fattispecie progressiva riconducibile (in tesi) alla disposizione di cui al D.P.R. n. 131 del 1986 , art. 20 , - che, alla data individuata nell'atto impositivo quale momento di perfezionamento del contratto verbale in questione, si fossero verificate le sopra indicate condizioni legittimanti la registrazione di ufficio e, nello specifico, che ricorressero o la presunzione legale costituita da cambiamenti relativi alla ditta, all'insegna o alla titolarità dell'esercizio dell'impresa, nonostante la continuazione della medesima attività commerciale nello stesso locale ovvero indizi gravi, precisi e concordanti in ordine al trasferimento dei beni costituenti (almeno) un nucleo di organizzazione finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa e, dunque, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività.

Accertamenti, questi, che in effetti sono (del tutto) mancati in difetto (sinanche) di una individuazione dello stesso oggetto dell'attività di impresa al cui esercizio il complesso dei beni organizzati avrebbe dovuto essere destinato.

4. - Il secondo motivo di ricorso è destituito di fondamento.

Per come deducono le stesse ricorrenti, l'esercizio dell'autotutela ha avuto riguardo al petitum degli avvisi di liquidazione, così che correttamente la gravata sentenza - il cui dispositivo è conforme a diritto - ha dato applicazione al principio di diritto secondo il quale in tema di domanda ed eccezione nel processo tributario, le parti conservano la disponibilità dei diritti in contestazione, con la conseguenza che, qualora l'amministrazione si avveda che è corretta e da accogliere una contestazione mossa dal contribuente, non per questo essa deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo, spesso ormai precluso dai termini di decadenza, ma ha il

potere-dovere di semplicemente ridurre la domanda rinunciando ad una parte di essa (Cass., 29 dicembre 2020, n. 29732 ; Cass., 21 giugno 2017, n. 15413 ; Cass., 23 maggio 2014, n. 11470 ; Cass., 18 luglio 2003, n. 11265).

4.1 - La Corte in più occasioni ha rimarcato che la modifica in diminuzione dell'originario avviso di accertamento non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente, che non deve rispettare il termine decadenziale di esercizio del potere impositivo (Cass., 4 agosto 2022, n. 24297 ; Cass., 27 aprile 2022, n. 13141 ; Cass., 8 giugno 2016, n. 11699).

E, sinanche con riferimento a provvedimenti definitivi, si è rilevato che l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela, o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui all' art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (Cass., 15 aprile 2016, n. 7511 cui adde Cass., 16 novembre 2018, n. 29595).

5. - L'esame del terzo motivo di ricorso - che involge la questione relativa al (corretto) criterio di determinazione del valore di avviamento - rimane assorbito nell'accoglimento del primo motivo che, come anticipato, impone un riesame della stessa sussistenza della pretesa impositiva in relazione ai suoi specifici presupposti normativi.

6. - Il quarto motivo è (anch'esso) fondato, e va accolto.

6.1 - Come risulta dalla stessa gravata sentenza, tra i motivi di appello proposti figurava (anche) la censura relativa alla "illegittima reiterazione del procedimento sanzionatorio; violazione e falsa applicazione del principio della sanzione unica amministrativa".

Il giudice del gravame - nel rilevare, come anticipato, l'improponibilità in giudizio della domanda di rimborso - in effetti ha reso una pronuncia che risulta (del tutto) inconferente col contenuto della censura articolata in appello, così che ha omesso di pronunciare sulla deduzione dell'effetto preclusivo che, nella fattispecie, conseguiva dalla definizione agevolata della sanzione (D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 17 , comma 2).

Questione, quella in discorso, che la Corte ha in più occasioni esaminato, statuendo che l'adesione all'applicazione delle sanzioni in misura ridotta ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997 (artt. 16 e 17) definisce irrevocabilmente ogni questione inerente l'aspetto sanzionatorio del rapporto tributario in contestazione, precludendo all'amministrazione finanziaria di irrogare maggiori sanzioni ed al contribuente di ripetere le somme versate bonariamente (v. Cass., 5 marzo 2021, n. 6126 ; Cass., 16 febbraio 2021, n. 3984 , in motivazione; Cass., 22 settembre 2015, n. 18740 ; Cass., 13 novembre 2013, n. 25493).

7. - L'impugnata sentenza va, pertanto, cassata in relazione ai motivi di ricorso accolti e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana che, in diversa composizione, procederà al riesame della controversia attenendosi ai principi di diritto sopra esposti (sub par. 3. e par. 6.).

P.Q.M. La Corte accoglie il primo ed il quarto motivo di ricorso, rigetta il secondo motivo, assorbito il terzo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza