

Sentenza del 19/03/2024 n. 7386 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Le ricorrenti A.A., C.C., B.B. e D.D.chiedono la cassazione della sentenza n.1338/2021, depositata in data 5/3/2021, con cui la Commissione tributaria regionale del Lazio ha riformato le decisioni della Commissione tributaria provinciale di Roma (sentenze n. 3419/2019), sfavorevoli all'erario, appellate con autonomi ricorsi, poi riuniti, dall'Agenzia delle Entrate.

La vicenda trae origine dalla impugnazione, accolta in prime cure, dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro notificato a ciascuno dei contribuenti che hanno contestato 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 5/9/2014, con atto ai rogiti del notaio E.E., registrato in data 12/9/2014, con il quale i predetti avevano ceduto la propria quota di partecipazione alla Palazzo del Freddo di F.F. Srl, ad Haitai Confectionary and Foods Co. Ltd., e complessivamente il 100% del capitale sociale, con pagamento dell'imposta di registro in misura fissa (Euro 200,00).

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza oggi impugnata, ha accolto gli appelli coi quali l'Agenzia delle Entrate aveva censurato le sentenze di primo grado, motivando che l' art. 20 , D.P.R. n. 131 del 1986 , come autenticamente interpretato dal legislatore "con la legge di bilancio 2018 e 2019" 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 extra testuali o da diversi atti ad esso collegati" e che i contraenti "hanno posto in essere tutti contestualmente un unico atto cedendo le singole quote relative all'intero capitale sociale", per cui "l'intero compendio è stato ceduto ad una società estera specializzata nel confezionamento di gelati che ha rilevato per intero la gestione dell'attività produttiva."

In conclusione, ad avviso del giudice di appello, "correttamente quindi l'Ufficio ha riqualficato l'atto notarile attribuendogli la intrinseca natura di cessione di azienda."

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione Col primo motivo i ricorrenti deducono, in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 2470 cod.civ., 36, comma 1 bis, D.L. n. 112 del 2008 , convertito dalla legge n. 133 del 2008 , 2556 cod. civ., nella parte in cui la sentenza di secondo grado ritiene rilevante ai fini della configurabilità della cessione d'azienda la circostanza che la cessione delle quote di una società a responsabilità limitata può essere effettuata da un commercialista mentre la cessione d'azienda deve essere effettuata solo da un notaio, forma quest'ultima utilizzata dalle parti in causa.

Col secondo motivo deducono, in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 , 1363 e 1366 cod. civ., la violazione dei canoni legali di interpretazione contrattuale e l'omessa indagine, da parte del giudice tributario d'appello, circa la comune volontà delle parti, secondo il principio di buona fede, attesa l'incoerenza dell'operazione ermeneutica che ha condotto alla qualificazione dell'atto tassato come cessione di azienda, pur avendo ciascun socio trasferito la titolarità della propria quota, con rinuncia al diritto di prelazione in relazione al trasferimento della quota degli altri venditori, sulla base del pattuito complessivo prezzo di cessione delle quote di Euro 3.000.000,00, quindi, con gli effetti giuridici propri dello schema negoziale della vendita.

Col terzo motivo deducono, in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 5, omessa considerazione di fatti decisivi per il giudizio, che sono stati oggetto di discussione tra le parti, poiché la CTR non ha considerato che l'azienda è posseduta dalla società e non dai suoi soci, gli effetti giuridici della cessione delle quote sociali sono diversi da quelli della cessione d'azienda, con ricadute sul regime delle autorizzazioni amministrative e della responsabilità patrimoniale (civile e tributaria).

Col quarto motivo deducono, in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 4, la nullità della sentenza del giudice di secondo grado per omessa motivazione o motivazione apparente o comunque incomprensibile, in violazione dell'art. 132, comma secondo, n. 4 cod. proc. civ., perché la decisione della CTR non sviluppa un adeguato iter motivazionale a supporto della affermata legittimità dell'operazione riqualificatoria dell'Ufficio.

Col secondo motivo deduce in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 4, la nullità della sentenza del giudice per omessa motivazione o motivazione apparente, in violazione degli artt. 132 n.4 cod. proc. civ., e 36, D.Lgs. n. 546 del 1992 , perché la decisione della CTR non sviluppa un adeguato iter motivazionale a supporto della affermata legittimità dell'operazione qualificatola dell'Ufficio.

Col terzo motivo deducono, in relazione all' art. 360 cod. proc. civ., primo comma, n. 5, omessa considerazione di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, poiché la CTR non ha considerato l'ingente documentazione prodotta in giudizio a riprova della sopravvivenza e inalterata piena operatività di Indabox Srl (e non già la sua azienda) nel settore nel quale operava precedentemente (distribuzione pacchi relativi alle transazioni e-commerce).

Col quarto motivo deducono, 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), ed 1, comma 1084, L. n. 145 del 2018 (Legge di Bilancio 2019), nonché 10-bis, L. n. 212 del 2000 , perché la CTR ha ritenuto legittimo l'utilizzo, da parte dell'Ufficio, dello strumento previsto dal richiamato art. 20, che non è una norma antielusiva, sulla scorta di un'asserita "sostanza economica dell'operazione" in quanto "difforme dalla forma giuridica apparente", in spregio alle regole procedurali poste a garanzia del contribuente.

Va, preliminarmente, rilevato che il ricorso per cassazione (RGN 31380/2020) proposto dall'Agenzia delle Entrate, nei confronti di Haitai Confectionary and Foods Co.Ltd., avverso la sentenza n. 1707/03/20, depositata il 18/6/2020, della CTR del Lazio, avente ad oggetto

l'impugnazione dell'analogo avviso di rettifica e liquidazione della imposta di registro riguardante l'atto di cessione totalitaria delle quote della Palazzo del Freddo di F.F. Srl, del quale era stata chiesta la riunione con il presente giudizio, è stato nel frattempo definito con la sentenza di questa Corte n. 18300/2022.

La censura veicolata con il quarto motivo di ricorso è infondata, e va disattesa, mentre sono fondate le restanti censure, che possono essere esaminate congiuntamente ed accolte.

La tecnica motivazionale della CTR, ancorché caratterizzata da estrema sinteticità, riprende un argomentare logico-giuridico ben comprensibile, per quanto concerne la qualificazione della "cessione totalitaria di quote societarie", negozio posto in essere alle parti ed oggetto di tassazione, come "cessione d'azienda", fondato sull' art. 20 , D.P.R. n. 131 del 1986 .

Il giudice tributario di secondo grado segue un indirizzo interpretativo ed una lettura della disposizione, in chiave antielusiva, che privilegia la "sostanza" sulla "forma", per cui l'Amministrazione sarebbe legittimata a disconoscere, ai fini tributari, gli effetti civili tipici degli atti o negozi posti in essere dalle parti contraenti, ogni qual volta tali effetti non appaiano conformi alla "causa reale" dell'operazione economica realizzata e, dunque, prescindendo dal nomen iuris attribuito all'atto.

Tale impostazione, fondata per l'appunto sulla valorizzazione dell'art. 20 citato come norma generale antielusiva, non appare più percorribile, perché in palese contrasto con la più recente elaborazione giurisprudenziale costituzionale (sentenze n. 158/2020 e n. 39/2021) in tema d'interpretazione del "novellato" art. 20 , D.P.R. n. 131 del 1986 .

Il Collegio ritiene che non possa revocarsi in dubbio la circostanza che l'Amministrazione finanziaria, in forza di tale disposizione, non sia tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti, ovvero quella "forma apparente" dell'atto alla quale lo stesso art. 20 fa riferimento.

Tale attività qualificatoria, tuttavia, non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto presentato alla registrazione risulta inquadrabile, mediante l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta dai contraenti e, per di più, comportante effetti giuridici differenti, soltanto in ragione, per quanto è dato - ancora - leggere nel controricorso dell'Agenzia delle Entrate, del risultato concreto perseguito dalle parti (c.d. causa concreta) e di un'assai opinabile "identità della funzione economica dei due contratti" ovvero di una sostanziale equivalenza tra cessione totalitaria di quote societarie e cessione d'azienda.

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 ritenute in grado di snaturare l'essenza del tipo contrattuale adottato dalle parti.

Assolutamente privo di rilievo, invece, appare il riferimento, contenuto nella sentenza della CTR del Lazio, sia al regime della forma dell'atto traslativo delle quote di società a responsabilità limitata previsto dall' art. 36 , comma 1 bis, D.L. n. 112 del 2008 (in alternativa al notaio, il

commercialista, che deve curare anche il deposito presso il Registro delle Imprese), sia all'indisponibilità degli Eredi G.G. "a gestire la società" che ha soggettivamente colorato la cessione oggetto di causa, in uno alla riferita contrazione degli utili derivanti dall'attività societaria, sia, infine, alla contestualità della cessione delle quote medesime.

Come, del resto, ribadito anche dalla Consulta, non si deve ricercare un presunto effetto economico dell'atto, tanto più se e quando, come nel caso di specie, lo stesso non può dirsi dissimile da quello che produce il negozio tipico prescelto.

L'Ufficio non indica quali sarebbero gli elementi del regolamento negoziale adottato dalle parti che ne avrebbero immutato la sostanza, facendone scaturire effetti giuridici diversi da quelli "tipici" del negozio, equivalenti a quelli del trasferimento d'azienda (v. artt. 2556 e ss. gg. cod. civ.) e, quindi, suscettibili di una differente e più onerosa imposizione tributaria.

Osserva il Collegio che se, da un punto di vista economico, si può astrattamente ipotizzare che la situazione di chi ceda l'azienda sia "assimilabile" a quella di chi cede l'intera partecipazione societaria, posto che in entrambi i casi, in qualche modo, si "monetizza" il valore del complesso dei beni aziendali, ciò non di meno, non si può non riconoscere che, dal punto di vista giuridico, le situazioni che derivano dalla scelta del tipo negoziale sono assolutamente diverse.

Va, anzitutto, considerato che la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro è stata riaffermata con forza dalla Corte Costituzionale, la quale ha ritenuto non manifestamente arbitrario il duplice intervento del legislatore sull'art. 20 più volte citato, proprio in quanto volto a precisare l'oggetto dell'imposizione, in coerenza 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, salvo le ipotesi espressamente regolate dal Testo Unico.

Così posta la questione, non va assolutamente trascurato 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.), il cessionario continua, naturalmente, l'attività della società in cui è subentrato come socio ed 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 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 .

Tanto prova la diversità degli effetti giuridici degli atti (cessione delle partecipazioni sociali e cessione dell'azienda), fatta salva, ovviamente, la valutazione della portata degli effetti derivanti dall'eventuale inserimento, nel singolo atto traslativo tassato, di clausole pattizie in relazione ad obiettivi ulteriori che le parti intendano, in concreto, raggiungere, avuto riguardo alle caratteristiche della società ed alla situazione patrimoniale dei contraenti.

L'Agenzia delle Entrate, anche in questa sede, si è limitata a svolgere argomentazioni generiche sull'attività esercitata dall'azienda, in tesi, ceduta e sull'unicità dell'atto notarile contenente le cessioni delle quote della Palazzo del Freddo di F.F. Srl, mentre nessun argomento, in ordine alle regole di interpretazione dei contratti, è stato speso per resistere ai rilievi critici proposti dai contribuenti, circa l'assenza di una volontà delle parti di incidere, mediante specifiche pattuizioni, sugli effetti tipici del negozio prescelto (vendita di partecipazioni societarie) e presentato alla registrazione.

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'assenza di un orientamento giurisprudenziale nel tempo uniforme nonché agli interventi del legislatore ed alle richiamate pronunce della Consulta, per disporre la compensazione delle spese del giudizio di merito, ragioni che invece non sussistono riguardo al giudizio di legittimità, per il quale vale il principio di soccombenza.

P.Q.M. La Corte, accoglie il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, rigetta il quarto motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione ai mezzi accolti e, decidendo nel merito, accoglie gli originari ricorsi dei contribuenti. Dichiara compensate tra le parti le spese del giudizio di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.000,00 per compensi professionali ed Euro 200,00 per esborsi, oltre accessori di legge.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza