



08760

15

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE - T

Dott. ANTONINO	DI BLASI	Presidente EST.
Dott. DOMENICO	CHINDEMI	Consigliere
Dott. LUCIO	NAPOLITANO	Consigliere
Dott. ERNESTINO LUIGI	BRUSCHETTA	Consigliere
Dott. FRANCESCO	TERRUSI	Consigliere

R.G.N. 1591/2010
N. Cron. 8460
Rep.

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

e

rappresentati e

difesi, giusta delega a margine del ricorso, dagli
Avvocati

e Mi

elettivamente domiciliati nello studio del secondo in

Roma, Via

RICORRENTI

128
15

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa
dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui Uffici,
in Roma Via è domiciliata,

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza n.67 della C.T.R. di Bologna - Sezione n.

12 in data 29.10.2008, depositata il 26 novembre 2008;



Udita la relazione della causa svolta nella Camera di Consiglio del 18 marzo 2015, dal Relatore Dott. Antonino Di Blasi;

Sentito, per i ricorrenti, l'Avv.

Sentito, per la controricorrente Agenzia, l'Avvocato dell'Avvocatura Generale dello

Stato;

Presente per il P.M. dr. Paola Mastroberardino che ha concluso per l'inammissibilità, in subordine per il rigetto, del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il signor _____ impugnava in sede giurisdizionale, - denunciando la violazione dell'art. 20 del dpr n.131/1986,- l'avviso di liquidazione notificato il 05.07.2005, con cui l'Agenzia Entrate di Rimini, reclamava l'imposta complementare di registro, ipotecaria, catastale ed accessori, in relazione all'atto in Notar _____ del 06.11.2003 registrato il 24.11.2003.

Tale atto prevedeva la costituzione di una società in accomandita semplice con ragione sociale "

_____ & C. sas" e con sede in Rimini, il cui capitale sociale veniva determinato in euro 350.000,00 e sottoscritto da _____ con

conferimento di denaro per euro 50.000,00, da



Quinto con conferimento di quote di beni immobili per euro 150.000,00 e da _____ con conferimento di quote immobiliari per euro 150.000,00.

Il precedente 17.10.2003, il signor _____ giusto atto in notaio _____ registrato il 20.10.2003, aveva contratto un mutuo fondiario con la Cassa _____ spa dell'importo di euro 1.050.000,00, garantito da ipoteca sugli immobili, successivamente conferiti nella precitata società, per l'importo di euro 1.575.000,00, e che, per l'effetto, veniva onerata della restituzione del mutuo garantito da ipoteca.

Successivamente, con due scritture private registrate il 28.11.2003 ed il 13.11.2003, rispettivamente, _____ e _____ nonché _____ cedevano le proprie quote di partecipazione nella società " _____ sas" alla società " _____ snc"; all'esito dei citati rogiti quest'ultima società diveniva l'esclusiva proprietaria di tutti i beni originariamente conferiti dai sigg.ri _____ e _____, nella _____ sas".

L'Ufficio, ritenendo che l'insieme di atti stipulati dai soggetti indicati, realizzasse gli effetti economici e giuridici di una vendita, aveva



riqualificato e tassato in base alla sua intrinseca natura ed ai concreti effetti, il negozio giuridico, emettendo l'avviso di liquidazione precitato, notificato il 05.07.2005.

L'Agenzia Entrate, costituendosi, resisteva, sostenendo la legittimità dell'operato dell'Ufficio, onerato per legge a tassare gli atti in base alla loro intrinseca natura ed agli effetti giuridici prodotti, ancor quando non corrispondenti al titolo o alla forma apparente.

Con atto in Notaio registrato il 31.10.2003
al n.327/1 serie 2V,
e costituivano la

società
& C. sas" con sede in Rimini. Il capitale sociale veniva determinato in euro 220.000,00 e sottoscritto da
e per la quota di euro 8.600,00 ciascuno, con conferimento in denaro, da per la quota di euro 44.800,00, mediante conferimento di quota di un immobile ad uso albergo, nonché da per la quota di euro 158.000,00, mediante il conferimento dell'intera proprietà dell'azienda alberghiera denominata
, ubicata in Rimini.

Con scrittura privata, autenticata dal Notaio



e registrata il 31.10.2003, i signori _____ e

hanno ceduto ciascuno la propria quota
di partecipazione nella precitata società

_____ & C. sas", ai
signori _____ e

L'Ufficio emetteva, quindi, avviso di liquidazione,
notificato a _____ quale legale
rappresentante della appena citata società, ed a

_____ per imposta complementare di
registro, ipotecaria, catastale ed interessi, in
relazione al precitato atto in _____ notar
registrato il 31.10.2003 al n.327/1 serie 2V.

Con detto avviso, che riferiva all'art. 20 del dpr.
n.131/1986, l'atto veniva riqualificato come "cessione
d'azienda", in relazione all'intrinseca natura, nonché
agli effetti giuridici prodotti o che era idoneo a
produrre, a prescindere dal titolo e dalla forma
apparente, accertando che l'operazione realizzava gli
effetti economici e giuridici di una vendita, al cui
esito i signori _____ e

erano divenuti proprietari unici della società "
_____ sas".

L'avviso veniva impugnato in sede giurisdizionale sia
da _____ quale legale rappresentante della

_____ & C.



sas", sia pure da i quali denunciavano la violazione dell'art.20 del DPR n.131/1986 e chiedevano dichiararsi la nullità dell'avviso impugnato.

L'Agenzia Entrate, costituendosi, rivendicava la legittimità della riqualificazione dell'atto sulla base dell'intrinseca natura e degli effetti giuridici, a prescindere dalla forma apparente utilizzata e, quindi, chiedeva il rigetto del ricorso.

L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Rimini, giusta sentenza n. 78.03.2006, previa riunione dei due ricorsi, separatamente proposti dalle parti, ed iscritti ai n.ri 1132 e 1133/2005 r.g., li accoglieva, opinando che, nel caso, non si era concretizzata alcuna "elusione fiscale" e che l'operato dell'Ufficio concretizzasse una violazione dell'autonomia contrattuale delle parti.

La Commissione Tributaria Regionale, adita in appello dall'Agenzia Entrate, accoglieva, invece, l'impugnazione, ritenendo e dichiarando legittima la pretesa impositiva dell'Ufficio, portata dai due avvisi impugnati.

I contribuenti in epigrafe indicati hanno, quindi, proposto ricorso per cassazione, sulla base di quattro motivi.



L'Agenzia Entrate, giusto controricorso, resiste motivatamente e chiede che l'impugnazione venga dichiarata inammissibile e, comunque, rigettata per infondatezza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La CTR, in vero, dopo avere ritenuto irrilevanti le preliminari di rito, ha riconosciuto ed affermato che gli elementi caratterizzanti i negozi posti in essere dalle parti e le peculiarità della relativa sequenza temporale, inducevano a ritenere che la volontà formalizzata nei rogiti fosse ben diversa da quella realmente perseguita dai contraenti.

I ricorrenti, come anzi notato, hanno affidato l'impugnazione a quattro mezzi.

Con il primo, la decisione di appello viene censurata di nullità per omessa pronuncia ex art.112 cpc, in relazione all'art. 360 c. 1°, n.4 cpc.

Lamentano i ricorrenti che la CTR avrebbe omesso di pronunciare in ordine alla questione, alla stessa devoluta con le controdeduzioni svolte nel giudizio di secondo grado, concernente la "inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio in relazione al giudicato formatosi su un capo fondamentale della sentenza" di primo grado e, segnatamente, connesso alla omessa impugnazione della seconda ratio contenuta nella



stessa, concernente la dedotta violazione dell'art.42
c. 2° del dpr n.600/1973.

La doglianza deve ritenersi infondata sulla base dei
seguenti condivisi principi:

a) "Il mancato esame da parte del giudice di una
questione puramente processuale non e' suscettibile di
dar luogo a vizio di omissione di pronuncia, il quale
si configura esclusivamente nel caso di mancato esame
di domande od eccezioni di merito, potendo profilarsi,
invece, al riguardo, un vizio della decisione per
violazione di norme diverse dall'art. 112 cod.
proc. civ. se, ed in quanto, si riveli erronea e
censurabile, oltre che utilmente censurata, la
soluzione implicitamente data da detto giudice alla
problematica prospettata dalla parte. (Cass. n.
24808/2005).

b) Ad integrare il vizio di omessa pronuncia non basta
la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma
e' necessario che sia stato completamente omesso il
provvedimento indispensabile alla soluzione del caso
concreto: cio' non si verifica quando la decisione
adottata comporti la reiezione della pretesa fatta
valere, anche se manchi in proposito una specifica
argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione
implicita di rigetto quando la pretesa avanzata con il



capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico giuridica della pronuncia - (Cass. n.16788/2006).

La questione dedotta, in effetti, risulta esaminata ed implicitamente decisa dalla CTR, la quale (pag.4 rigo 1 seg.ti della sentenza) ha ritenuto infondata l'eccezione dei contribuenti, ritenendola irrilevante ai fini decisionali e, quindi, implicitamente, rigettandola.

Altresi, va rilevata l'inammissibilità del quesito di diritto formulato, del quale si coglie la genericità ed inconducenza, dal momento che non offre, così come richiesto, "una chiara sintesi logico-giuridica della questione sottoposta al vaglio del Giudice di legittimità, formulata in termini tali per cui dalla risposta - negativa od affermativa - che ad esso si dia, discenda in modo univoco l'accoglimento od il rigetto del gravame" (Cass.SS.UU. n.20360/2007, n. 4008/2008, n. 4146/2011).

Con il secondo motivo, la sentenza viene censurata per violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 c. c., rilevandosi che su un capo della sentenza di primo grado si sarebbe formato il giudicato, per mancata impugnazione, da parte dell'Agenzia Entrate.

Si deduce, in particolare, che, in sede di



controdeduzioni in appello, i contribuenti avevano, fra l'altro, eccepito l'inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio in relazione al giudicato formatosi sul capo della sentenza di primo grado che aveva pronunciato sulla questione relativa alla denunciata violazione dell'art.42 c.2° dpr n.600/1973 e che tale questione, riproposta dai ricorrenti con le controdeduzioni in l'appello, era stata, erroneamente, decisa dalla CTR, la quale aveva ritenuto che il relativo passaggio motivazionale dovesse ritenersi giuridicamente irrilevante agli effetti del giudizio in esame, stante la pacifica circostanza che l'oggetto del giudizio di che trattasi riguardava l'imposta di Registro e che, invece, il passaggio motivazionale della decisione di primo grado, riferiva a fattispecie cui tornava applicabile la diversa disciplina prevista per le imposte sui redditi.

Il mezzo risulta infondato, alla stregua delle argomentazioni svolte in sede di esame del precedente motivo, dovendosi, per le esplicitate ragioni, escludere il passaggio in giudicato della decisione di primo grado, per mancata impugnazione di una seconda ratio decidendi.

La questione relativa alla dedotta violazione dell'art.42 c.2° dpr n.600/1973, infatti, non essendo



stata ritenuta conducente ed idonea a sostenere il
decisum, come rilevato dalla CTR, non costituiva una
seconda autonoma ratio della decisione di primo grado
e, quindi, non necessitava di specifica impugnazione
da parte dell' Agenzia Entrate.

Affermazione corretta, tenuto conto del condiviso
orientamento giurisprudenziale (Cass. n.4732/2012, n.
726/2006) secondo cui costituisce capo autonomo della
sentenza, come tale suscettibile di formare oggetto di
giudicato, solo quello che risolve una questione
controversa, avente una propria individualità ed
autonomia, sì da integrare una decisione del tutto
indipendente.

Peraltro, il mezzo, impinge nella rilevata
inammissibilità dei quesiti di diritto formulati, sia
per la relativa genericità ed inconducenza (Cass.
SS.UU.n.20360/2007, n.4008/2008, n. 4146/2011), sia
pure per la perplessità connessa alla formulazione di
plurimi quesiti (Cass. n. 1906/2008, n. 5471/2008).

Del pari, inammissibile risulta la doglianza, formulata
dal ricorrenti nell'ambito del mezzo in esame e
relativa alla pretesa esistenza di un giudicato
esterno, applicabile alla fattispecie; ciò, sia perché,
stante la genericità dei riferimenti, risultando
formulato in violazione del principio di



autosufficienza, il Collegio non ha la possibilità di apprezzarne la portata e quindi la conducenza, sia pure perché non si conclude con la formulazione di idoneo quesito.

Il terzo ed il quarto motivo, avuto riguardo all'intima connessione, vanno esaminati congiuntamente.

Con il terzo mezzo, i ricorrenti denunciano la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 c.c. e 20 del dpr n.131/1986.

Si deduce l'illegittimità della riqualificazione dei negozi sottoposti ad imposizione, in quanto operata dall'amministrazione, non già sulla base del relativo contenuto, quale espresso nel rogito dai contraenti, bensì avendo riguardo al comportamento complessivo delle parti coinvolte e tenendo conto degli atti successivamente posti in essere.

Con il quarto ed ultimo motivo, i ricorrenti prospettano, infine, insufficiente motivazione su fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Viene denunciata la laconicità delle espressioni utilizzate per giustificare la decisione, laddove, invece, la CTR avrebbe dovuto individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che inducevano a far ritenere che le operazioni poste in essere, fossero, meramente elusive e, quindi, prive di reale contenuto



economico, diverso dal risparmio d'imposta.

Rileva il Collegio che le argomentazioni utilizzate dalla CTR per comprovare il disegno elusivo, richiamano, essenzialmente la complessità dell'iter negoziale, senza una adeguata disamina delle emblematiche peculiarità e delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici e sulla relativa incongruenza, rispetto agli strumenti utilizzabili in una normale logica di mercato e senza indicare i concreti elementi, desunti dai singoli negozi stipulati e dagli elementi acquisiti al processo, idonei a far ritenere l'assenza, in ciascun negozio, di un apprezzabile interesse e, quindi, l'esclusivo o preminente intento di pervenire al risultato finale di eludere il fisco.

Sotto tale profilo la decisione, risulta, quindi, avere fatto malgoverno di un consolidato orientamento giurisprudenziale, disattendendo il condiviso principio secondo cui "Ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunciabile in sede di legittimità ai sensi dell'art.360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento



ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicita' del suo ragionamento" (Cass. n.1756/2006, n. 890/2006).

La riscontrata carenza motivazionale, giustifica l'accoglimento del relativo mezzo, con assorbimento del terzo motivo, con il quale, come anzi rilevato, veniva denunciata la violazione e falsa applicazione degli artt. 1362 c.c. e 20 del dpr n.131/1986.

Alla disamina delle doglianze poste con il motivo assorbito, provvederà il giudice del rinvio, il quale, nel procedere al riesame, si conformerà ai principi, espressione di condiviso orientamento giurisprudenziale, sia in tema di <condotta abusiva> e di <scopo elusivo> dei negozi (Cass. n. 3938/2014, n.21390/2012), sia pure in tema di "interpretazione" e di "intrinseca natura ed effetti giuridici" dell'atto sottoposto a registrazione (Cass.n.11769/2008, 10273/2007, 10660/2003, n.11457/2005).

Conclusivamente, vanno dichiarati inammissibili e comunque, rigettati per infondatezza, i primi due motivi del ricorso, va accolto il quarto mezzo e dichiarato assorbito il terzo e, per l'effetto ed in relazione, va cassata l'impugnata decisione.



Il Giudice del rinvio, che si designa in altra sezione della CTR dell'Emilia Romagna, procederà al riesame e, quindi, adeguandosi ai principi espressi dalle richiamate pronunce, pronuncerà nel merito e sulle spese del presente giudizio, offrendo congrua motivazione.

P.Q.M.

Accoglie, per quanto di ragione e nei sensi e limiti indicati in motivazione, il ricorso, cassa l'impugnata decisione e rinvia ad altra sezione della CTR dell'Emilia Romagna.

Così deciso in Roma il 18 marzo 2015

Il Presidente Estensore

Antonino Blesi

Funzione Giudiziale
Marcello RAGOLA

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
L. 30 APR. 2015



Il Funzionario Giudiziale
Marcello RAGOLA