

06718

1



ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

[Handwritten signature]

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

*TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 8491/2009

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 6718

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. ANTONINO DI BLASI

- Presidente - Ud. 04/03/2015

Dott. DOMENICO CHINDEMI

- Consigliere - PU

Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO

- Rel. Consigliere -

Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA

- Consigliere -

Dott. FRANCESCO TERRUSI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 8491-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA

presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

2015

contro

930

SRL,

SRL,

- intimati -

Nonché da:

SRL,

SRL in persona

del legale rappresentante pro tempore, domiciliati in
ROMA PIAZZA CAVOUR presso la cancelleria della CORTE
DI CASSAZIONE, rappresentati e difesi dall'Avvocato

con studio in CASERTA VIA

S.N.C. (avviso postale ex art. 135) giusta
delega a margine;

- *controricorrenti incidentali* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA
presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO, che lo rappresenta e difende;

- *controricorrente all'incidentale* -

nonchè contro

- *intimato* -

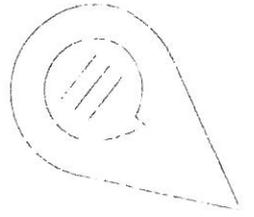
avverso la sentenza n. 5/2008 della COMM.TRIB.REG. di
BOLOGNA, depositata il 18/02/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 04/03/2015 dal Consigliere Dott. MARIA
GIOVANNA C. SAMBITO;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. RICCARDO FUZIO che ha concluso per
l'accoglimento del ricorso principale, il rigetto del

• • ricorso incidentale.



Fallimenti e Società.it

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 5/11/08, depositata il 18.2.2008, la CTR dell'Emilia, in parziale riforma della decisione di primo grado, rideterminò, in riferimento all'ammontare delle passività, al valore dell'avviamento e degli immobili, il valore dichiarato, ai fini dell'imposta di registro, nell'atto di cessione di un'azienda da potere della S.r.l. in favore della S.r.l.

entrambe amministrate da. Dopo aver riferito che, in precedenza, l'azienda era stata data in affitto ad una società terza, cui era stato riconosciuto il diritto di opzione, previo accollo dei debiti, da imputarsi a caparra confirmatoria, ed aver esposto una serie vicende relative all'assetto societario delle contribuenti e dell'affittuaria, i giudici d'appello ritennero che: a) la dedotta ipotesi di elusione fiscale era insussistente, per essere gli atti determinati da ricerca di liquidità e voluti dalla Banca finanziatrice; b) le passività andavano determinate nell'entità della caparra confirmatoria da restituire all'azienda affittuaria; c) il valore d'avviamento andava ridotto, in relazione alle perdite accertate negli esercizi precedenti; d) il valore del complesso immobiliare andava individuato in riferimento al quello definito in sede d'accatastamento dall'Agenzia del Territorio.

Avverso tale sentenza, che annullò la cartella esattoriale, disponendone il ricalcolo in conformità col dovuto, ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate con sette motivi. Le Società

Immobiliare dell e resistono con controricorso, con cui propongono ricorso incidentale, affidato a tre mezzi.

non ha svolto difese. l'Agenzia delle Entrate ha replicato con controricorso al ricorso incidentale. Le Società hanno, infine, depositato memoria.

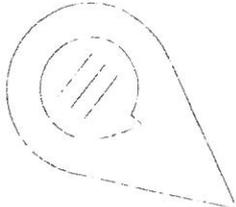
MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Va, anzitutto, disattesa l'eccezione d'inammissibilità del ricorso, in quanto: a) sussiste la legittimazione dell'Agenzia ricorrente, tenuto conto che gli Uffici periferici dell'Agenzia sono abilitati a stare in giudizio in via concorrente e alternativa rispetto a quella del Direttore presso la sede centrale, in ossequio, tra l'altro, al principio di effettività della tutela giurisdizionale -che, proprio al contrario di quanto postulato dalle controricorrenti- impone di ridurre al massimo le ipotesi d'inammissibilità (cfr. Cass. SU n. 3116 del 2006 e n. 22641 del 2007); b) per effetto del richiamo all'art. 43 del R.D. n. 1611 del 1933, effettuato dall'art. 72 del D.Lgs. n. 300 del 1999, l'Agenzia può avvalersi per la rappresentanza in giudizio del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, senza che siano necessarie speciali autorizzazioni (Cass. n. 7329 del 2003; n. 12152 del 2005; n. 24623 del 2006), né il rilascio di una specifica procura riferita al singolo giudizio, essendo applicabile anche all'ipotesi, qui ricorrente, di patrocinio facoltativo e non obbligatorio dell'Avvocatura dello Stato, la disposizione dell'art. 1, c. 2, del R.D. n. 1611 del 1933, cit., secondo cui gli avvocati

dello Stato esercitano le loro funzioni innanzi a tutte le giurisdizioni ed in qualunque sede e non hanno bisogno di mandato (cfr. Cass. SS.UU. 23020/05, Cass. n. 11227/2007, n. 3427/2010); c) il controricorso al ricorso incidentale è tempestivo, essendo l'atto stato consegnato per la notifica l'11.6.2009 (e non il giorno 27, come affermato con la memoria) entro il termine di cui all'art. 371 cpc (il controricorso con ricorso incidentale è stato notificato il 14.5.2009).

2. Con i primi tre ed il settimo motivo, la ricorrente principale censura la statuizione di cui al punto a) di parte narrativa, deducendo la violazione degli artt. 20 del dPR n. 131 del 1986; 1362 cc, 53 Cost., nonché il vizio di motivazione (in via gradata, sotto forma dell'omissione o insufficienza).

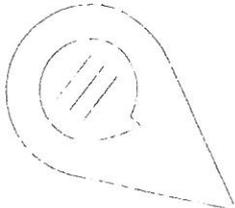
L'Agenzia riferisce, in particolare, che la Società interamente partecipata dalla S.r.l. Immobiliare dell'aveva affittato l'azienda a tale Società pattuendo, tra l'altro, l'accollo dei debiti, da imputarsi a caparra confirmatoria per il diritto di opzione per l'acquisto dell'azienda stessa, che veniva costituito in favore dell'affittuaria ed era esercitabile non prima della fine del quinto anno di affitto. Con l'atto sottoposto a rettifica, la aveva, invece, venduto l'azienda alla dell ed esposto tra le passività un importo pari al doppio della caparra pattuita. Facendo valere l'inadempimento del diritto di opzione concesso all'affittuaria, prosegue la ricorrente, la venditrice ha, così,



conseguito un indebito abbattimento del valore dei beni compravenduti e, proporzionalmente, dell'imposta, tanto più che: a) al momento della compravendita, intervenuta il 14.7.2003, la passività era, solo, ipotetica non avendo l'affittuaria, ancora, agito a tutela dei suoi diritti, per essere la citazione datata 15.9.2003; b) a tale data la medesima affittuaria era in possesso, per averle acquistate il 31.7.2003, della totalità delle quote della _____ che, a sua volta, deteneva tutte quelle della venditrice-concedente sicchè il soggetto titolare del diritto di opzione frustrato "era in realtà divenuto lui stesso proprietario del bene, in quanto controllante la totalità del capitale della società acquirente".

La ricorrente afferma, quindi, che, nel computare nelle passività l'importo della caparra, la CTR era incorsa in violazione delle indicate disposizioni, non avendo riconosciuto il caso dell'elusione fiscale, e non avendo tenuto conto del principio generale del divieto di abuso del diritto; conclusioni assunte senza l'indicazione degli elementi da cui aveva dedotto le ragioni per affermare che i negozi, piuttosto che stipulati per conseguire un deprezzamento del valore dei beni, erano stati pretesi dall'Istituto di credito per fornire le risorse economiche necessarie per fronteggiare le istanze di fallimento.

5. Le doglianze -che, contrariamente a quanto dedotto dalle controricorrenti, sono pienamente autosufficienti- vanno accolte nella prospettazione del terzo e del settimo motivo.



6. Va, anzitutto, precisato che il divieto di abuso del diritto preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (cfr. Cass. SU n. 30055 del 2008). Tale principio generale, se ha trovato codificazione, nell'ambito dei tributi armonizzati, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. Corte Giustizia sentt. in data 21.2.2006, causa C-255/02, Halifax; in data 21.2.2008, causa C-425/06, Part Service s.r.l. in liq.; in data 22.5.2008, causa C-162/07, Ampliscientifica ed Amplifin), deve ritenersi applicabile a tutti i tributi, in quanto immanente all'ordinamento tributario italiano, trovando la sua fonte nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività della imposizione, di cui all'art. 53 Cost. 7. Il principio generale in esame comporta che i negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria, e, per converso, il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sul fisco l'onere di provare sia il disegno elusivo che le modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come



irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale (cfr. da ultimo, Cass. n. 4603 del 2014).

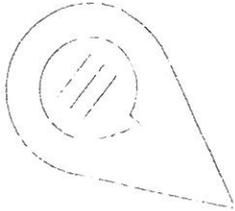
8. Secondo la più recente e condivisibile giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 3481 del 2014), l'art. 20 del dPR n. 131 del 1986, secondo cui "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente" non integra un'ipotesi tipicizzata di elusione fiscale, ma costituisce piuttosto una disposizione, che, nel privilegiare la sostanza sulla forma, è direttamente intesa ad assoggettare ad imposta la manifestazione di capacità contributiva correlabile alla natura intrinseca degli atti e ai loro effetti giuridici, rispetto a ciò che formalmente è enunciato, anche frazionatamente, in uno o più di essi.

9. Il caso in esame va inquadrato nell'ambito, proprio, del divieto di abuso del diritto: non si tratta, infatti, di accordare o meno la prevalenza alla natura intrinseca degli atti registrati e dei loro effetti giuridici sul titolo e sulla loro forma apparente (non contestandosi nell'atto impositivo trattarsi della vendita di un'azienda), quanto di verificare la computabilità nel passivo aziendale ceduto di un importo (quello della caparra), che si assume esser stato artificiosamente appostato (in ragione di un atto pregresso della venditrice), allo scopo di abbattere il valore dell'azienda ceduta.

10. Così giuridicamente inquadrata la fattispecie, va rilevato che il denunciato vizio motivazionale è sussistente: la CTR ha escluso il verificarsi di un'ipotesi elusiva, rilevando che la vendita dell'azienda era stata eterodiretta dall'Istituto bancario per consentire l'erogazione del credito richiesto, senza indicare gli elementi processuali dai quali aveva desunto la circostanza, né chiarire chi (compratrice o venditrice) aveva necessità di far ricorso al credito (a detta delle contricorrenti, la compratrice che, dunque, avrebbe fatto ricorso due volte al credito, una prima volta per acquistare le quote della venditrice e la seconda per ripianarlo, essendo particolarmente oneroso), e comunque, senza valutare se gli strumenti giuridici adottati costituissero espressione di anomalia od irragionevolezza rispetto alle ordinarie logiche d'impresa, precisazioni tanto più necessarie, in considerazione delle allegazioni dell'Ufficio, quali sopra riassunte, e dell'opacità delle ragioni economiche che avrebbero sorretto la complessa vicenda negoziale attuata dalle contribuenti -all'epoca amministrata entrambe dal - che la stessa CTR definisce un "gioco dell'oca".

11. L'accoglimento delle censure afferenti la questione del carattere elusivo dell'operazione assorbe l'esame dei motivi quarto ed il quinto del ricorso principale e terzo del ricorso incidentale relativi alla caparra, di cui al punto b) della narrativa.

12. Col sesto motivo del ricorso principale, l'Agenzia lamenta il vizio di motivazione dell'impugnata sentenza nella

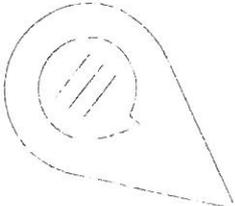


parte in cui ha determinato il valore dell'avviamento commerciale e degli immobili. Sotto il primo profilo, la ricorrente deduce che la CTR si è riferita ai redditi prodotti nelle annualità precedenti, senza considerare le somme percepite a titolo di corrispettivo dell'affitto, e, sotto il secondo, deduce che la stima dell'Agenzia del territorio è stata ritenuta congrua, senza compararla alla valutazione compiuta dall'ufficio in seno all'atto impositivo.

13. Coi primi due motivi del ricorso incidentale, anche i contribuenti censurano, da opposta prospettiva, la stima del compendio immobiliare, per violazione dell'art. 51 del DPR n. 131 del 1986 e vizio di motivazione, lamentando, in particolare, che la CTR non aveva tenuto conto della CTU depositata, secondo cui gli immobili avevano valori inferiori, tenuto conto anche della loro ubicazione e del loro stato di conservazione.

14. La sub-censura del ricorso principale relativa al valore dell'avviamento è fondata: la CTR, dopo aver dato atto di aver fatto riferimento al criterio dei redditi ritratti nel triennio antecedente la vendita (intervenuta il 14.7.2003), non ha però esposto le ragioni per le quali ha recepito i redditi dichiarati (pur attribuendo loro il segno positivo), senza computare il pattuito canone d'affitto.

15. Le contrapposte censure relative alla valutazione del compendio immobiliare sono, invece, inammissibili. 16. Il motivo dedotto dall'Agenzia è totalmente generico, laddove le



ricorrenti incidentali, al di là della formale deduzione della violazione di legge, imputano in realtà, alla sentenza d'appello l'omessa considerazione di elementi probatori incidentali sul valore dei beni ceduti, e ciò, anche, col primo mezzo (come chiarito col quesito che lo conclude). Ma tale giudizio non solo è esterno alla esatta interpretazione delle norme di legge ed impinge nella tipica valutazione del giudice del merito, ma difetta, anche, di autosufficienza, non avendo le ricorrenti incidentali trascritto, neppure nei punti salienti, la perizia né i documenti cui fanno riferimento (tentativi di vendita non andati a buon fine), limitandosi a riportare una porzione di un loro precedente scritto difensivo.

17. L'impugnata sentenza va, in conclusione, cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio, per i necessari accertamenti di fatto, alla CTR dell'Emilia in altra composizione, che provvederà, anche, a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

PQM

La Corte accoglie nei sensi di cui in motivazione il ricorso principale, assorbiti quarto e quinto motivo, dichiara inammissibile la sub censura relativa al sesto motivo nonché il primo ed il secondo motivo del ricorso incidentale, assorbito il terzo, cassa e rinvia, anche per le spese, alla CTR dell'Emilia in altra composizione.

Così deciso in Roma, il 4 marzo 2015.

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

Il Consigliere estensore

Marco Provenza

Il Presidente

[Signature]

Il Funzionario Giudiziario
Marco B. Longone

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 2 APR. 2015



Il Funzionario Giudiziario
Marco B. Longone

Fallimenti e Società.it