

Cessione di azienda (agricola) e imposte di registro

Cass. Sez. Trib. 24 novembre 2017, n. 28065 - Chindemi, pres.; Nocera, est. - V.G. ed a. (avv. Vurchio ed a.) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Piemonte 10 giugno 2010*)

Imposte e tasse - Imposte di registro - Azienda agricola - Cessione.

(*Omissis*)

FATTO

1. Con sentenza depositata il 10 giugno 2010, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, confermando la decisione di primo grado, ha respinto il ricorso proposto dai sigg. V.G., B.M., V.R. e da Il Convento società agricola semplice, avverso un avviso di liquidazione col quale l'Agenzia delle entrate, ufficio di Cuneo, aveva provveduto a richiedere le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale su un atto di conferimento di un'azienda agricola, comprendente terreni e fabbricati nei comuni di Savigliano, Cavallermaggiore, Fosano e Genola, altri cespiti mobiliari e debiti e passività aziendali, nella società agricola semplice Il Convento. Nella specie, con atto stipulato il 4.3.2005 i sigg. V.S., V.R., V.G., B.M., V.D. e V.F., componenti unica azienda familiare diretto-coltivatrice, costituivano la società agricola Il Convento, nella quale V.D. e V.F. conferivano una somma di denaro e gli altri soci le proprie quote di proprietà dell'azienda agricola familiare. Con successivo atto del 7.12.2005 i sigg. V.G., B.M. e V.R. cedevano a Sergio, Daniele e V.F. le proprie quote di partecipazione nella neocostituita società agricola semplice.

La CTR ha condiviso l'atto tributario che aveva qualificato l'intera vicenda come cessione di immobili, effetto giuridico finale prodotto da una pluralità di negozi collegati, in luogo del dichiarato conferimento di azienda agricola. Nella specie, ha rilevato: 1. l'inconsistenza dell'azienda agricola per la carenza di dotazione di beni fondi, attrezzature, giacenze di materie prime e scorte vive; 2. il collegamento negoziale tra i due atti (costituzione della società con conferimento di azienda agricola e cessione di quote), espressivo di "una vera e propria compravendita di immobili", pur non potendo dichiararsi l'operazione "espressamente elusiva ex art. 176, comma 3, TUIR"; 3. la necessità di dare prevalenza, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 alla causa reale dell'assetto cartolare; 4. l'insussistenza di presupposti e condizioni applicando l'imposta proporzionale per le società qualifica IAP e negando le agevolazioni per le agevolazioni previste dal D.Lgs. n. 99 del 2001 per la cessione dei fondi rurali.

Per la cassazione della sentenza, ricorrono le parti contribuenti affidando le proprie doglianze a quattro motivi.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle entrate.

DIRITTO

1.1.- Con il primo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 e degli artt. 50 e 4, comma 1, lett. a) n. 3 della Tariffa, parte prima, allegata al citato D.P.R., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Osservano i ricorrenti che la CTR, nel confermare le valutazioni espresse dalla CTP, ha riconosciuto al D.P.R. n. 131 del 1986, citato art. 20 "una portata antielusiva" qualificando i due atti di costituzione della società agricola semplice con conferimento e di cessione di quote come una vera e propria compravendita di immobili, sulla base della carenza "in dettaglio del distinto valore della immobilizzazioni, delle scorte, impianti e attrezzature agricole".

1.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce l'omessa e insufficiente motivazione circa il fatto decisivo per la controversia concernente l'erronea interpretazione dell'oggetto della cessione, qualificato come vendita di beni immobili in luogo di conferimento di azienda, nella parte in cui si afferma che "il conferimento di azienda e la successiva cessione di quote concretizzano un effettivo trasferimento di beni" e si individua il valore del corrispettivo, base imponibile per la tassazione, anche in relazione ai "cespiti aziendali conferiti".

1.3. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la carenza e contraddittorietà della motivazione della sentenza nella parte in cui la CTR si è "limitata a condividere la valutazione in ordine alla qualificazione dell'oggetto del conferimento, ovvero d'immobile e non d'azienda e ciò per la inesistenza di perizia di stima asseverata". In tal modo ha ritenuto erroneamente "prevalente" il criterio del valore commerciale degli immobili su quello della loro strumentalità per l'azienda, invece di qualificare la fattispecie negoziale come conferimento di immobile - e non vendita - soggetto alla aliquota agevolata del 4% prevista per la piccola proprietà contadina.

1.4. Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione di legge in relazione al disconoscimento delle agevolazioni fiscali di cui al D.Lgs. n. 99 del 2004, artt. 2 e 4. Si evidenzia, in particolare, riproponendo uno dei motivi di appello, che secondo le disposizioni della "normativa regolamentare piemontese....esplicitamente escludono la necessità di un durevole legame tra soggetto ed immobile per legittimare l'IAP alle agevolazioni in discussione" e che, alla luce della

risoluzione numero 3/E del 4 gennaio 2008 dell'Agazia delle entrate, non è richiesto "tra i requisiti agevolativi nè l'effettiva conduzione del fondo da parte della società nè la disamina dell'attività svolta, al di là della previsione statutaria esclusiva dell'oggetto agricolo.

2.1.- I primi due motivi, suscettibili di trattazione unitaria, sono infondati.

Occorre evidenziare che la prima censura non coglie la ratio della decisione, focalizzando il momento di critica su di un solo aspetto, peraltro non decisivo, della articolata motivazione della sentenza.

La CTR, infatti, nel qualificare l'operazione di conferimento di azienda seguita dalla cessione di quote come vendita di beni immobili, ha ritenuto che essa possa essere dichiarata "non elusiva nei termini dell'art. 176, comma 3, TUIR", che è "riferito all'imposizione diretta del reddito delle società commerciali e prevede la non elusività qualora siano rispettate condizioni specifiche e specifici fini", atteso che lo schema negoziale utilizzato dai contraenti, pur potendo essere neutro ai fini della imposizione diretta, non lo è nel caso di specie ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale.

Inoltre, rivendicando al proprio potere discrezionale l'individuazione del negozio giuridico finale e la determinazione della effettiva volontà delle parti, nella riconosciuta prevalenza D.P.R. n. 131 del 1986, ex art. 20 alla causa reale del collegamento negoziale rispetto all'assetto cartolare, ha riconosciuto nella compravendita di immobili "il vero scopo della transazione".

In materia si è formato un solido orientamento giurisprudenziale di legittimità (tra le molte: Cass. nn. 10216/16; 24594/15; 1955/15; 3932/14; 3481/14; 16345/13; 15319/13; 14150/13), i cui passaggi essenziali possono così riassumersi:

- il criterio in oggetto, reso speciale ed autonomo dalla sua funzionalità alla piena attuazione del precetto fiscale, pur non elidendo i criteri ermeneutici generali di cui agli artt. 1362 e ss. cod. civ., si sovrappone ad essi nel dare preminenza, sulla volontà delle parti comunque ricostruibile, alla intrinseca natura ed agli effetti giuridici dell'atto così come da quest'ultimo testualmente ed obiettivamente evincibili; con conseguente irrilevanza di elementi interpretativi di natura soggettiva ovvero extratestuale (che in ciò si caratterizza la natura di "imposta d'atto" attribuibile all'imposta di registro);

- il mancato ricorso da parte del giudice di merito ai criteri ermeneutici di cui agli artt. 1362 e ss. cod. civ. non implica dunque, di per sè, la censurabilità della decisione impugnata sotto il profilo della violazione o falsa applicazione di legge, trattandosi di valutare tale decisione nella sua conformità non già a quei criteri (incentrati sulla ricostruzione della volontà negoziale delle parti), bensì al parametro fondamentale di cui all'art. 20 in esame (basato, come detto, sull'intrinseca natura dell'atto e sugli effetti giuridici da esso "obiettivamente scaturenti", più che sugli effetti "voluti" dalle parti contraenti);

- la prevalenza che quest'ultima disposizione attribuisce, ai fini dell'interpretazione degli atti registrati, alla natura intrinseca ed agli effetti giuridici degli stessi rispetto al loro titolo ed alla loro forma apparente, costituisce non già una mera opzione interpretativa tra tante, ma un preciso vincolo per l'interprete, chiamato in ogni caso a privilegiare il dato giuridico reale dell'effettiva causa negoziale e degli obiettivi effetti giuridici dell'atto sottoposto a registrazione, a scapito del relativo assetto nominale o cartolare.

Questo rapporto vincolante di preminenza che, operando solo sul piano fiscale, lascia intatta sul piano privatistico la centralità della volontà delle parti e della libera determinazione della loro autonomia negoziale, opera anche - venendo, con ciò, al nucleo fondamentale della censura qui in esame - allorché tale autonomia negoziale trovi estrinsecazione frazionata (eventualmente pur in assenza di un intento elusivo o fraudolento, non essendo quest'ultimo coesistente al parametro ricostruttivo in esame) mediante più atti negoziali che il giudice di merito ritenga, nell'accertamento di una tipica *quæstio facti*, tra loro collegati; trattandosi, anche in tal caso, di individuare a fini impositivi l'eventuale unitarietà di causa e convergenza di effetti giuridici finali ascrivibili al regolamento negoziale come desumibile dall'insieme degli atti medesimi, ancorchè connotati da oggetto diverso.

Il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20 costituisce, dunque, norma interpretativa che indica la prevalenza, ai fini fiscali, della causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita sull'assetto cartolare impresso dai contraenti, non risultando decisiva, in ipotesi di plurimi negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto (ex multis, Cass. n. 10216/16; n. 3481/14; n. 6835/13; n. 9541/13; n. 14150/13; n. 17965/13).

Inoltre, quanto alla pretesa erronea individuazione della elusività dell'operazione, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, il collegamento negoziale tra atto di costituzione della società agricola e successiva cessione delle quote, a prescindere dalla individuazione della causa reale delle due operazioni negoziali - cessione di azienda o di beni immobili - "non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3481 del 14/02/2014; in termini Cass. 1955/15; 11769/08; 10660/03 ed altre).

La CTR ha fatto corretto uso dei citati canoni interpretativi e, ha ritenuto chiara e sufficientemente dimostrata la reale volontà dei contraenti che, attraverso due distinti negozi giuridici, aventi diversa causa ed oggetto, hanno realizzato un'unica operazione di compravendita di immobili, attesa la non idoneità dei beni e diritti trasferiti a rappresentare un complesso aziendale agricolo.

Del resto, la cessione agli altri soci delle quote della neocostituita società da parte degli originari conferenti gli immobili aziendali - per la non provata esistenza di dotazioni aziendali strumentali - realizza i medesimi effetti della cessione degli stessi.

2.2. - Anche il terzo e il quarto motivo di ricorso, suscettibili di trattazione congiunta, sono infondati. L'individuazione di un fattispecie negoziale di cessione degli "immobili rurali, in realtà locati a terzi", alla società "Il Convento", qualificata dalla CTR come "società immobiliare" che "non esercita alcuna attività agricola" limitandosi a concedere a terzi in affitto i fondi rustici, rende non applicabile la richiesta tassazione agevolata con aliquota fissa al 4% che riguarda la cessione dei terreni tra imprenditori che svolgano effettivamente attività agricola.

In merito questa Corte ha affermato che il D.Lgs. n. 99 del 2004, art. 2 nel parificare il trattamento fiscale tra persona fisica con qualifica di coltivatore diretto e società con qualifica di imprenditore agricolo professionale, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni, presuppone, comunque, il rispetto delle condizioni oggettive, necessarie al fine di promuovere il riordino della piccola proprietà contadina, stabilite dalla L. n. 604 del 1954, che prevede, tra l'altro, all'art. 7 la decadenza del beneficio per coloro che non coltivino direttamente il fondo, ritenendo corretta la decadenza dall'agevolazione quando il fondo sia concesso in affitto a terzi alla data dell'atto (Sez. 5, n. 21609 del 2016).

3. Per i motivi sopra esposti il ricorso deve essere rigettato, con conferma della sentenza impugnata.

4. Alla soccombenza segue la condanna dei ricorrenti alle spese del presente giudizio di legittimità, che si liquidano come da dispositivo.

(Omissis)